المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي
جامعة أم القرى
كلية إدارة الأعمال
قسم المحاسبة




# العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة السعودية

## (دراسة ميدانية)

***Factors influencing the application of Balanced Scorecard on the Saudi Joint-Stock Industrial Firms***

***(Empirical Study)***

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

**محمد بن مفرح بن حامد الحربي**

٤٣٣٨٨٤٧٨

إشراف الأستاذ الدكتور

**محمد بن فواز العميري**

**أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف**

**العام الجامعي**

١٤٣٦هـ - ٢٠١٥م

بسم الله الرحمن الرحيم

كتب العسقلاني إلى العماد الأصفهاني:- "إنه قد وقع لي شيء، وما أدري أوقع لك أم لا؟ وهاأنا أُخبرك به، وذلك أنّي رأيتُ أنه لا يكتبُ إنسان في يومه، إلا قال في غده: لو غُيّر هذا لكان أحسن، ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل...".

**ملخص الدراسة**:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وعددٍ من المتغيرات، وذلك لعينة مكونة من ٤٢ شركة من الشركات الصناعية المساهمة السعودية المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) لعام ٢٠١٣م، وقد تم تقسيم هذه المتغيرات إلى مجموعتين، الأولى تتعلق بعلاقة بعض العوامل الموقفية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، والثانية تتعلق بعلاقة استخدام بعض تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدم استبانة استهدفت وحدة الشركة، بالإضافة إلى التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول). ولاختبار فروض الدراسة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة السعودية محل الدراسة تقوم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٧٠,٧٪، حيث يأتي البعد المالي بالمرتبة الأولى من حيث درجة الاستخدام، يليه بُعد العمليات الداخلية في المرتبة الثانية، وبُعد العملاء في المرتبة الثالثة، ويأتي بُعد التعلم والنمو رابعاً، وفي المرتبة الخامسة البعد البيئي، وأخيراً البعد الاجتماعي. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وكل من: نوع الإستراتيجية، والتكنولوجيا، والثقافة التنظيمية، وإدارة الجودة الشاملة، واستخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد، في حين لم تظهر نتائج الدراسة وجود علاقة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وكل من: حجم الشركة، وملكية الشركة، ودرجة المنافسة، والهيكل التنظيمي، والتكاليف على أساس الأنشطة. وقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: ضرورة تشجيع البحوث والدراسات التجريبية التي تربط بين بطاقة الأداء المتوازن، وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير بطاقة الأداء المتوازن من خلال إضافة أبعاد أكثر شمولا.

## Abstract:

The aim of this study is to determine the relationship between the application of balanced scorecard and a number of variables; and this includes a sample of 42 Saudi Joint-Stock industrial companies enlisted in the stock exchange as (Tadawul) for the year 2013. These variables then have been divided into two groups: the first group includes some crucial factors in the application of balanced scorecard, and the second group is about the usage of some strategic administrative accounting techniques in the application of balanced scorecard. And in order to achieve the objective of the study, a questionnaire list that targeted the unity of the firm, in addition to the reports published on the stock exchange (Tadawul); and for testing the study's hypotheses, Pearson's Correlation Coefficient was used.

The study concluded that the Saudi Joint-Stock industrial companies, subject of the study, apply the balanced scorecard with a percentage of 70,7%, as the financial dimension occupies the first place with respect to the degree of usage, then it is followed by internal operations in the second place, customers dimension in the third place, learning and growth in the fourth place, environmental dimension in the fifth place and finally, the social dimension in the sixth and last place. The study has also concluded that there has been a positive relation between the application of balanced scorecard and the type of strategy, technology, organizational culture, comprehensive quality management, the use of on-time production system. While the study's findings have not shown any relation between balanced scorecard application and the following elements: the size of the firm, ownership of the firm, degree of competition, organizational structure, and expenses on the basis of activities. The study has reached some recommendations as follows: the necessity of encouraging experimental studies and research that relate between the balanced scorecard and strategic administrative accounting techniques; the study also recommended the necessity of developing the balanced scorecard through adding more comprehensive dimensions.

# إهداء

بكل تقدير صادق وإخلاص واعتراف بالفضل والجميل، أهدي هذا العمل إلى عائلتي والأعزاء من الأصدقاء والأحباء.

# شكر وتقدير

أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل سعادة الأستاذ الدكتور/ محمد بن فواز العميري المشرف على رسالتي، الذي أعطاني من وقته الكثير. وأتقدم بجزيل الشكر إلى السادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة سعادة الأستاذ الدكتور/ إحسان بن صالح المعتاز، وسعادة الدكتور/ فتح الرحمن الحسن منصور الحسن، على قبولهم الدعوة للمشاركة في مناقشة رسالتي. وأشكر سعادة الدكتور/ فيصل بن عايض الروقي رئيس قسم المحاسبة الذي أمدّني بالكثير من النصائح المتعلقة بموضوع دراستي. كما أتقدم بجزيل الشكر إلى جميع المشاركين في هذه الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة في المملكة العربية السعودية.

# قائمة الموضوعات

**عنوان الموضوع** **رقم الصفحة**

**الفصل الثالث**: **تطوير فروض الدراسة ونموذجها**



**الفصل الرابع**: **منهجية وإجراءات الدراسة**

# قائمة الجداول

# قائمة الأشكال

| رقم الشكل | عنوان الشكل | رقم الصفحة |
|---|---|---|

# قائمة الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق | رقم الصفحة |
|---|---|---|

# الفصل الأول

# مدخل إلى الدراسة

## ١/١ مقدمة

لقد أصبحت الشركات الصناعية في العصر الراهن أمام تحديات محمومة، في بيئة تصنيعية تتسم بالسرعة والحداثة والتغيير والتطور المستمر، أثرت في المنتجين والمستهلكين على حدٍ سواء، وبناء على ذلك أضحت الأساليب التقليدية لتقييم وقياس الأداء، التي تقتصر على النتائج المالية فقط، عاجزةً عن جعل الشركات الصناعية قادرة على قياس أدائها بصورة سليمة. ورغم أن المقاييس المالية التقليدية تقدم نتائج جيدة للأداء والأحداث الماضية فإنها ليس لها القوة التنبؤية في المستقبل، ومن أجل أن تحقق تلك المقاييس فاعليتها أصبح من الضروري وجود مقاييس تقوم على تقييم الأداء في الماضي والمستقبل (سليط، ٢٠١٢).

بناءً على ذلك ظهرت فكرة بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard (BSC) على يد الباحثين روبرت كابلان وديفيد نورتن Robert, Kaplan and David, Norton ونوقشت للمرة الأولى في جامعة هارفارد عام ١٩٩٢م، وتم نشر أول ثلاث مقالات عن هذا الموضوع في مجلة Harvard Business Review لدعم ترجمة الإستراتيجية إلى أفعال، باعتبارها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المشتقة من إستراتيجية الشركة، المتصلة بعوامل نجاحها (جمعة وشعبان، ٢٠٠٨).

بناءً على ما سبق فإن فكرة بطاقة الأداء المتوازن تتمثل في ترجمة الرؤية والإستراتيجية إلى حزمة مترابطة من المقاييس في أربعة أبعاد رئيسة، هي بعد الأداء المالي، وبعد العلاقات مع العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو (Kaplan and Norton, 1996a). وتتصف هذه الأبعاد بخاصية التوازن، التي تشتمل على العوامل المؤثرة في قياس وتقييم الأداء الداخلي والخارجي على المديين القصير والطويل، كما تعتمد هذه الأبعاد على مقاييس الأداء المالي وغير المالي، وتمتد عملية تقييم الأداء الداخلي على الأصول الملموسة وغير الملموسة، وكذلك امتدت عملية التقييم لتشمل النتائج ومسبباتها (السوافيري والمشيقح، ٢٠١١). فضلاً على ما تشهده من تطورات في شأن البيئة والموظفين والمسؤولية الاجتماعية وإدارة المخاطر.

إضافة إلى ما سبق، أشار معهد بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard Institute) إلى أنه في عام ٢٠٠٤ تعاملت حوالي ٧٥ % من الشركات العالمية مع بطاقة الأداء المتوازن؛ كما أشارت دراسة (Righy and Biladeau, 2009) إلى أن ٤٣٠ شركة عالمية أيدت استخدام نظام بطاقة الأداء المتوازن. وأدى هذا القبول من جهة الشركات إلى سعي الأكاديميين والباحثين في تقديم البحوث والدراسات عن موضوع بطاقة الأداء المتوازن، حيث

قام الباحث بحصر آلاف البحوث والدراسات من عام ١٩٩٢ إلى عام ٢٠١٥، وما زالت البحوث تتوالى.

ورغم الكم الهائل من البحوث التي تناولت هذا الموضوع من جوانب عدة، كالانتقادات التي وجهت إلى البطاقة وعلاقة البطاقة بتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وكذلك توسع الباحثين في أبعادها ومعوقات تنفيذها وغيرها، فإن الباحث رأى دراستها من جانب العوامل المؤثرة على تطبيقها، إذ عمل الباحث على دراستها في قطاع الصناعة، وبالتحديد الشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول)، نظراً إلى ما يحدث لهذا القطاع من تغيرات، وكبر حجم شركاته واتساع نشاطها، واستخدامها التكنولوجيا إدارياً وفي نظم الإنتاج، إضافة إلى حدة المنافسة التي يتعرض لها قطاع الصناعة في المملكة العربية السعودية على المستوى العالمي.

## ٢/١ مشكلة الدراسة

واجه المدخل التقليدي لقياس وتقييم الأداء انتقادات حادة لعدم قدرته على قياس ما تفعله الشركات (Kaplan and Norton, 1992). ونظراً لما تتطلبه البيئة التنافسية الحالية بتخلي عن المدخل التقليدي المستخدم في قياس الأداء والقائم على مقاييس النتائج، واستبداله بمفهوم يأخذ بالاعتبار مسببات النتائج (أبوخشبة، ٢٠٠١). لذلك تعتبر بطاقة الأداء المتوازن هي الأداة التي تقيس مسببات تلك النتائج من خلال مقاييس غير مالية. وقد أيدت ٤٣٠ شركة عالمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن (Righy and Biladeau, 2009). وأوصى الملتقى الاقتصادي الذي نظمته الغرف التجارية الصناعية في المملكة العربية السعودية بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن (جريدة اليوم، ٢٠٠٢). وتطلب الأمر سعي بعض الشركات إلى إعادة هيكلة النظم الإدارية لديها والتعديل على تصميم نظم المعلومات (جمعة، شعبان، ٢٠٠٨). ويرجع سبب ذلك إلى أن لكل شركة خصائص تختلف عن مثيلتها من الشركات الأخرى والتي من شأنها أن تؤثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن. وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في: **تحديد طبيعة العلاقة بين بعض العوامل الموقفية، واستخدام بعض تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

## ٣/١ أهداف الدراسة

في ضوء طبيعة المشكلة تتمثل أهداف الدراسة بما يلي:

١- اختبار العلاقة بين مجموعة من العوامل الموقفية: (حجم الشركة، وملكية الشركة، ودرجة المنافسة، والهيكل التنظيمي، والإستراتيجية المستخدمة من إدارة الشركة، والتكنولوجيا المستخدمة في الشركة، والثقافة التنظيمية)، وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

٢- اختبار العلاقة بين استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: (الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، والتكاليف على أساس الأنشطة)، وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

٣- تقديم دليل على نسبة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة محل الدراسة.

## ٤/١ أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية دراسة العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) في المملكة العربية السعودية، إذ يمكن لنتائج الدراسة أن تساعد إدارات الشركات الصناعية المساهمة في معرفة طبيعة علاقة تلك العوامل على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ودرجة تأثيرها في شركاتهم، لأخذها بالحسبان؛ سعياً من الباحث لتقديم معلومات عن طبيعة تلك العلاقة.

وأيضاً تأتي أهمية الدراسة من ندرةّ الدراسات التي أجريت في مجال موضوع العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، إذ لم يحظَ هذا الموضوع باهتمام كافٍ من الباحثين في الوطن العربي - على حد علم الباحث - على رغم أهميته.

## ٥/١ مفاهيم الدراسة

### بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard (BSC)

هو نظام يهدف إلى مساعدة إدارة الشركة في ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس المترابطة، من خلال أربعة أبعاد: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو (Kaplan and Norton, 1992).

### حجم الشركة Size of Firm

يقاس حجم الشركة عادةً بالقيمة الإجمالية للمبيعات، أو القيمة الإجمالية لأصول الشركة (Kettinger, Grover, Guha, and Segars, 1994). كما يقاس حجم الشركة بعدد العاملين (Nobre, 2001). وأجمعت دراسات عديدة، منها على سبيل المثال: دراسة (الحركان، ٢٠١٢)، ودراسة (النمري، ٢٠١٢)، ودراسة (Al-Omiri, 2014)، على وجود ثلاثة مقاييس لحجم الشركة يمكن اختيارها أو الاختيار منها، وهي: قيمة إجمالي الأصول، وعدد العاملين، وحجم المبيعات. واستخدم الباحث القيمة الإجمالية للمبيعات لتكون المقياس لحجم الشركة.

### الملكية Ownership

يقصد بالملكية مقدار أو حصة أو نسبة ما يملكه كبار الملاك من رأس مال الشركة (يوسف، ٢٠١٢). ويعرف حجم الملكية في نظام الشركات في المملكة العربية السعودية بما يزيد على ٠,٥ % من رأس مال الشركة، وتتكون حصص الملكية عادةً من ملكية أجنبية أو ملكية وطنية، وتنقسم الملكية الوطنية إلى: ملكية حكومية، وملكية خاصة، وتتكون الملكية الخاصة من ملكية أفراد، أو ملكية شركات أخرى (تداول).

### المنافسة Competition

يقصد بمفهوم المنافسة مجمل السياسات التي تؤثر في المنافسة في سوق معينة (بابكر، ٢٠٠٤). ومن أهم العوامل التي تؤثر في المنافسة في السوق: المنافسون الحاليون، وتهديدات بدخول منافسين جدد، وتهديدات بالسلع البديلة وقوة الموردين، وقوة المشترين (عمران، ٢٠٠٥).

### نوع الإستراتيجية Strategy

تصنف الإستراتيجية التي تستخدمها إدارة الشركة على أساس الطريقة التي تتحرك فيها الشركة من خلال دورة حياتها، في أربع إستراتيجيات، هي: المغامر، والمدافع، والمحلل، والمتفاعل (Miles, Snow, Meyer, and Coleman, 1978).

### التكنولوجيا Technology

يقصد بالتكنولوجيا استخدام الحاسبات إدارياً وفي نظم الإنتاج. ويرى (جواد، العاني، وهزايمة، ٢٠١٣) أن التكنولوجيا لها قيمة إستراتيجية للشركة، لأنها تسهم في تحسين أعمالها،

ما يعكس ذلك على أداء العمليات التشغيلية والإدارية والتسويقية، وبالتالي ينعكس ذلك على خفض التكاليف، وتحسين الجودة، وتطوير منتجات مبتكرة لأسواق جديدة.

**الهيكل التنظيمي Organizational Structure**

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه الطريقة التي تحدد المسئوليات والسلطات وإجراءات العمل المطلوب تنفيذها من قبل أفراد الشركة (عبيدالله، ٢٠١١). وتختلف كل شركة عن الأخرى في بناء الهيكل التنظيمي، ولو تشابه بنائياً، إذ إن الأنماط والاتصالات والآليات وتبادل المعلومات تختلف (السالم وملكاوي، ٢٠٠٤). ويصنف الهيكل التنظيمي غالباً في ثلاث خصائص، هي: درجة التعقيد، والرسمية، والمركزية (Robbins المشار إليها في جاسم، ٢٠١٢).

**الثقافة التنظيمية Organizational Culture**

يقصد بالثقافة التنظيمية أنها مجموعة من الافتراضات الأساسية والقيم والمعايير والسلوك، التي تحكم كل فرد من أفراد الشركة، وترتبط بأولئك الأفراد جميعاً (فارس، ٢٠١١).

**إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM)**

يقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة: جودة العمليات، وجودة المنتج، وجودة التركيز على العمل الجماعي عن طريق مشاركة العاملين، إضافة إلى التركيز على العملاء، ومشاركة الموردين (العزاوي، ٢٠٠٩).

**الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time Production (JIT)**

يقصد به الإنتاج بالجودة المطلوبة في الوقت والمكان المحدد المتفق عليهما من جانب المورد والمنتج، والمنتج والمستهلك، بحيث يكون المخزون قليلاً أو بدون تخزين (جاريسون ونورين، ٢٠٠٩).

**التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)**

يقصد بالتكاليف على أساس الأنشطة تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى الشركة، وتحديد مراكز الأنشطة إلى المنتجات، التي تمثل مجمع التكاليف الإضافية وتتبع التكاليف لمراكز الأنشطة، ثم اختيار محركات التكاليف، التي تعتبر الأدوات المستخدمة لتحميل التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات (جاريسون ونورين، ٢٠٠٩).

## ٦/١ هيكل الدراسة

تجاوباً مع مشكلة الدراسة وهدفها، اشتملت الأجزاء المتبقية من الدراسة الجوانب التالية:

**الفصل الثاني**: قام الباحث بمراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، واشتملت على الانتقادات الموجهة إلى المدخل التقليدي لقياس وتقييم الأداء، والإطار الفكري لبطاقة الأداء المتوازن، وتوسع الباحثين في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، والدراسات المتعلقة في العوامل الموقفية وعلاقتها بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وكذلك الدراسات المتعلقة في استخدام تقنيات المحاسبة الإستراتيجية وعلاقتها بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**الفصل الثالث:** قام الباحث بتطوير فروض الدراسة ونموذجها بناء على الدراسات السابقة المتعلقة بكل فرض على حدة.

**الفصل الرابع:** عرض الباحث منهجية وإجراءات الدراسة واشتملت على: تحديد منهج الدراسة ومجتمعها، ومحددات الدراسة، والأداة المستخدمة، والإجراءات المتبعة في توزيع وجمع الاستبانات، وصدق الاستبانة الداخلي والخارجي، وخصائص عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المُستخدمة في الدراسة، وحساب المقاييس الإحصائية.

**الفصل الخامس:** عرض الباحث نتائج الدراسة ومناقشتها.

**الفصل السادس:** عرض الباحث لأهم نتائج الدراسة وتوصياتها، والدراسات المستقبلية.

**مراجع الدراسة:** واشتملت جميع الأدبيات التي رجع إليها الباحث.

# الفصل الثاني

# مراجعة الأدبيات السابقة

# Previous review of the literature

## ١/٢ تمهيد

سيقوم الباحث في هذا الفصل بمراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وسيبدأ بأهم الانتقادات الموجهة إلى المدخل التقليدي لقياس وتقييم أداء الشركات، ومن ثم سوف يستعرض مفهوم البطاقة وتعريفها ومراحل تطورها، من خلال استعراض الأجيال التي مرت بها بطاقة الأداء المتوازن، وهي: الجيل الأول، والجيل الثاني، والجيل الثالث، والجيل الرابع، وسوف يناقش الباحث أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة الرئيسة، وهي: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، التي أوردها الباحثان كابلان ونورتن في بداية التسعينيات، والمقاييس المرتبطة بكل بعد، ومن ثم عرض ومناقشة محاولات بعض الباحثين التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، من جانب التعدد بالأبعاد وجانب إدراجها ضمن الأبعاد الأربعة، ومن ثم سوف يستعرض مقاييس ومعايير أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، والمقاييس التي تبوب تحت تلك الأبعاد، من جانب صفاتها وعلاقتها السببية مع بعضها البعض، وجانب عدد تلك المقاييس، ومن ثم سوف يستعرض أهم الصعوبات التي تواجه إدارة الشركات في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث يرى الباحث مناقشة المحاور السابقة من أجل البناء وتمهيداً للدخول في العوامل المؤثرة في تطبيق البطاقة، والتي تشمل العوامل الموقفية، واستخدام بعض تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وسوف يستعرض الدراسات السابقة المتعلقة بها، ويرى الباحث عدم مناقشة أهداف وخصائص ومميزات وفوائد بطاقة الأداء المتوازن، لأنها ليس لها صلة بدراسة الباحث، وأن موقعها ليس هنا بل في كتاب.

### ١/١/٢ الانتقادات الموجهة إلى المدخل التقليدي لقياس وتقييم الأداء:

ابتُكرت القياسات المالية في بداية القرن العشرين، وكانت مقاييس مهمة للشركات الصناعية الرائدة في عصرها، مثل: جنرال موتورز، وتعتبر المقاييس المالية مفتاح النجاح في ذلك الوقت (سليط، ٢٠١٢). ومع بداية القرن الحادي والعشرين بدأت التساؤلات تدور عن قصور المقاييس المالية، إذ كتب (Kaplan, 1983) كيفية قياس الشركات أداءها، وذكر أن هناك أبعاداً مفقودة في عملية القياس، كما ذكر أن المقاييس المفقودة هي المقاييس غير المالية.

نتيجةً لذلك تعرض المدخل التقليدي لقياس وتقييم الأداء لعدد من الانتقادات، من أهمها: أنه يتجاهل الربط بين أهداف الشركة وتطلعاتها في الأجل الطويل، إضافة إلى أنها تضعف الأداء لأنها بطبيعتها تاريخية؛ أي أنها تعطي تقارير عن الأنشطة في الفترة السابقة، ولهذا السبب تعتبر غير ملائمة لدفع مديري إدارة الشركات إلى تحسين أداء العمليات التشغيلية الحالية

والمستقبلية، إذ إنها قد تعطي مؤشرات مضللة عن تحسين الأداء والابتكارات، إضافة إلى أن المقاييس المالية وحدها لا تساعد في إدراك العوامل التي توجه النجاح في الشركات، فضلاً على أن المقاييس المالية لا تقيس خلق القيمة (عبدالملك، ٢٠٠٦).

نتيجة لذلك أجريت دراسات عديدة على هذا الموضوع، واقتصر الباحث على سبع دراسات، حيث قدم من الولايات المتحدة الأمريكية الباحثان (Kaplan and Norton, 1996a) دراسة استنتجا منها أن مقاييس الأداء المالية التقليدية تعرضت لعدد من الانتقادات، من أهمها: الطبيعة التاريخية لهذه المقاييس، لأنها تعكس أداء الشركة في الماضي، بينما لا تعكس أداءها في المستقبل، وتتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة. ومن المملكة العربية السعودية قدم (أبو خشبة، ٢٠٠١) دراسة نظرية، هدف منها إلى التعرف على أهم الانتقادات الموجهة إلى المقاييس التقليدية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن المقاييس المالية التقليدية تركز بصفة رئيسة على النتائج المالية دون أن تأخذ في الاعتبار مسببات تقييم الأداء، إضافة إلى عدم ملاءمتها متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وعدم ارتباطها بإستراتيجية التصنيع الحديثة. ومن تايوان أشار (Hua Hsu, 2005) إلى أن قياس الأداء يعتبر عاملاً مهماً في تحديد أهداف الشركة المستقبلية، إلا أن تقييم الأداء من حيث البيانات المالية، مثل: العائد على الاستثمار والعائد على الأصول وغيرها من المقاييس المالية، لم تعد كافية لإدارة الشركات لتقييم أدائها على مستوى الأعمال كلياً. وأجرى (توفيق، ٢٠٠٩) دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية اليمنية، وتوصل إلى أن المقاييس المالية وحدها لا تكفي لقياس الأداء الإستراتيجي في بيئة التصنيع الحديثة، ويرجع ذلك إلى قصور بها؛ حيث لا تعطي صورة متكاملة عن تقييم الأداء في المدى القصير والطويل. ومن العراق أجرى (الناصر، ٢٠١٠) دراسة تطبيقية على معمل الألبسة، واستنتج أن المقاييس المالية وحدها غير ملائمة لنتائج السياسات والقرارات الإدارية للشركة، ومن أجل أن تحقق الشركة التميز في بيئة الأعمال الحديثة يجب أن تتكامل المقاييس المالية مع مقاييس أخرى غير مالية. وتتفق دراسة (حمودي، ٢٠١٣) مع نتائج الدراسة السابقة، حيث أجرت دراسة استطلاعية على عينة من الشركات الصناعية المساهمة العراقية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو عدم كفاية مقاييس الأداء المالية التقليدية لتقييم أداء تلك الشركات.

وفي السياق نفسه أوضحت دراسة (Crandall, 2002) أن هناك عشرة مشكلات تصاحب الاستخدام الواسع للمقاييس المالية التقليدية، تتمثل بالآتي:

١- تركز على الأداء المالي، بينما تغفل جانب الجودة والعملاء.

٢- وجود تناقضات بين المقاييس المستخدمة في تحديد الأهداف والتخطيط، والمقاييس

المستخدمة في قياس الأداء.

٣- قد لا تنطبق المقاييس المختارة على جميع مستويات الشركة.
٤- قد لا تنطبق المقاييس بالتساوي في جميع أنحاء الشركة.
٥- صعوبة الحصول على النتائج الفعلية ومقارنتها مع أهداف الشركة.
٦- تفتقر إلى المرونة، ما يجعل من الصعب تغيير المقاييس المستخدمة.
٧- تركز على تشديد مقاييس الرقابة وليس على تحسينها.
٨- قد تشجع بعض المقاييس على الأهداف المحلية أو الإدارات بدلاً من الأهداف العالمية أو الشركة.
٩- اختيار مقاييس الأداء أو قياس مستوى الأداء قد يعتبر غير مقبول لدى المشرفين والمرؤوسين، نتيجة عدم اشتراكهم في اختيار المقاييس.
١٠- هناك مقاييس عديدة لا توجد لها طريقة لقياس أهميتها النسبية (أهمية قليلة أم كبيرة).

وتؤكد نواحي القصور السابقة التي ذكرها الباحثان السابقان، إلى ضرورة تطوير النظام التقليدي لتقييم الأداء بما يتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة، ونتيجةً لذلك ظهرت الحاجة إلى مقاييس غير مالية إلى جانب المقاييس المالية، من أجل ربط رسالة الشركة ورؤيتها في إطار إستراتيجي طويل الأجل، وهذا ما يطلق عليه "بطاقة الأداء المتوازن"، وهذا ما سوف يناقشه الباحث من خلال مراجعة الأدبيات في المحاور التالية.

## ٢/٢ الإطار الفكري لبطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard (BSC)

أوضحت نتائج الدراسات السابقة* أن الاعتماد على المقاييس المالية وحدها لا يكفي لتقييم الأداء، ونتيجة لذلك ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لدعم البعد المالي، من خلال إضافة ثلاثة أبعاد إضافية هي:** بعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو.

### ١/٢/٢ مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard من أهم نماذج قياس الأداء وأوسعها انتشاراً، فهي أداة تقوم بترجمة الإستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومقاييس عملية تحقق رؤية إدارة الشركة وتطلعاتها في الأجلين القصير والطويل، كما أنها تجاوزت النظرة التقليدية لقياس وتقييم الأداء، التي ركزت على المقاييس المالية التي تحقق مصالح للمساهمين فقط دون غيرهم، وبعد ظهور نظام بطاقة الأداء المتوازن بدأ التعامل مع مقاييس غير مالية يحقق المصالح للأطراف كافة ذوي العلاقة بالشركة، مثل: العملاء، والموردين، والمساهمين (عبدالحليم، ٢٠٠٥).

سيتناول الباحث بعضاً من تعريفات الباحثين لنموذج بطاقة الأداء المتوازن، وهي كما يلي:

عرّف (Kaplan and Norton,1992, 71) بطاقة الأداء المتوازن بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة لأداء الشركة". وتوسع (Kaplan and Norton,1996b, 53) في تعريفهما، حيث وصفوها بأنها "بطاقة تسجيل ذات أربعة أبعاد، هي: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، تقدم صورة متوازنة للأداء التشغيلي للشركة في المستقبل".

ويتفق كل من (عبدالملك، ٢٠٠٦)، و(المغربي، ٢٠٠٦) في وصف بطاقة الأداء المتوازن بأنها أداة متكاملة تقوم بقياس الأداء الإستراتيجي للشركة بمجوعة من المقاييس المالية وغير المالية، وتستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية الشركة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة. ويؤكد على ما سبق (العميري، ٢٠٠٧، ٢٣) في وصفه أن تلك " المقاييس المالية وغير المالية تمثل جزءاً من نظام المعلومات في المستويات الإدارية المختلفة، لأن كل وحدة نشاط تترجم إستراتيجيتها إلى مقاييس وأهداف ملموسة، وهذا يجعل نظام قياس الأداء يعمل على إيجاد التوافق بين الأهداف الفردية والخاصة بالأقسام، والإستراتيجية العامة للشركة".

* الدراسات السابقة التي سبق للباحث التحدث عنها في النقطة ١/١/٢.
** سوف يتناولها الباحث بشيء من التفصيل في النقطة ٤/١/٢.

ويشير (Morisawa, 2002) من واقع خبرته في شركة نومورا اليابانية إلى أن جوهر بطاقة الأداء المتوازن يتلخص في خمس نقاط، وهي:

الأولى: تحقيق توازن بين الأهداف الإدارية على المدى القصير والمتوسط وطويل الأجل، من خلال قياس الأداء.

الثانية: تقوية أهمية تكوين مقاييس غير مالية مع جانب المقاييس المالية.

الثالثة: نشر التعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة النظرية.

الرابعة: إزالة الغموض، وذلك من خلال الاحتفاظ بالمقاييس الكمية.

الخامسة: توفير منصة اتصال إستراتيجية مشتركة تربط بين رؤساء وأعضاء الشركة.

من خلال استعراض الآراء السابقة أتضح للباحث أن بطاقة الأداء المتوازن بدأت بشكل مصفوفة احتوت على أربعة أبعاد هي: البعد المالي، وبعد العمليات الداخلية وبعد العملاء، وبعد التعلم والنمو، ثم بعد ذلك أصبحت تلك الأبعاد تعكس الأداء التشغيلي المستقبلي للشركة من خلال المقاييس المالية وغير المالية، ثم توسعت لتربط بين كل وحدة نشاط مع وحدة الشركة من جانب وتربط الأبعاد مع بعضها البعض من جانب آخر وبتالي أصبحت تعكس الأهداف الإستراتيجية الموضوعة من قبل إدارة الشركة والتي تحقق رؤية ورسالة الشركة.

ويعتقد الباحث أن التطور الزمني للتعريفات السابقة جاءت نتيجة تطور نموذج بطاقة الأداء المتوازن، وبما أن نموذج البطاقة طرح عام ١٩٩٢م، فمن الطبيعي أن تمر بمراحل تطور، وسوف يعرض الباحث مراحل تطورها في النقطة التالية.

### ٢/٢/٢ مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن

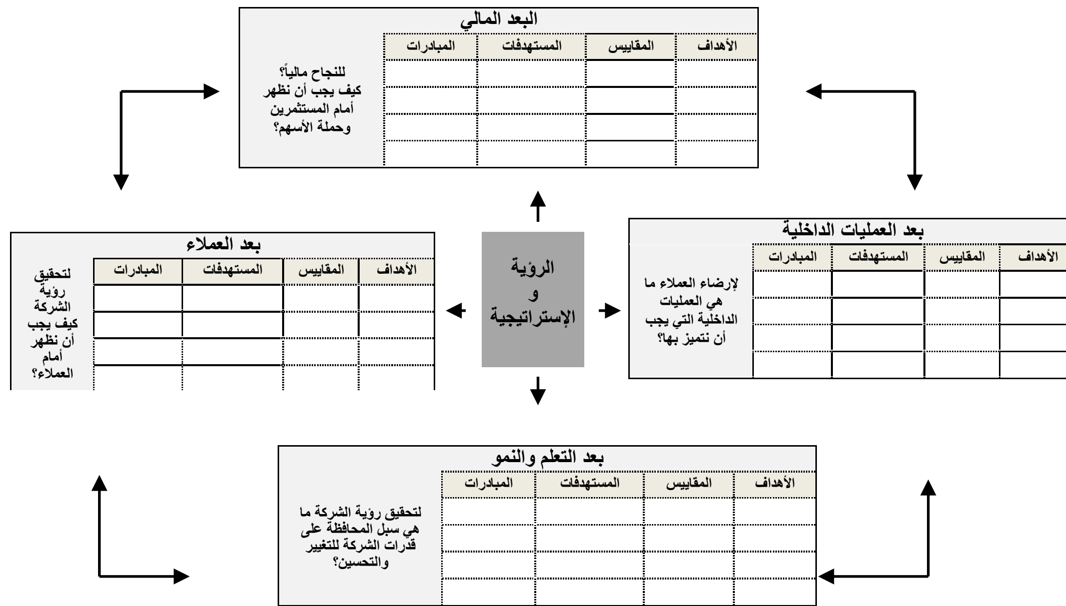
عندما قُدّمت بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard من الباحثين كابلان ونورتن Kaplan and Norton عام ١٩٩٢م ونفذتها شركات عديدة بدأت رحلة التطوير، ويمكن للباحث عرض مراحل تطور نموذج بطاقة الأداء المتوازن من خلال عرض الأجيال التي مرت بها. ولقد صنفت دراسة (Cobbold and Lawrie, 2002) مراحل تطورها في ثلاثة أجيال. كما صنفتها دراسة (الجندي، ٢٠١١)، ودراسة (الحركان، ٢٠١٣) في أربعة أجيال، وهي:

#### ١/٢/٢/٢ الجيل الأول

بدأ عام ١٩٩٢م، إذ تشكلت بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الأول بشكل مصفوفة ذات أربعة أبعاد لقياس الأداء، حيث تم في هذا الجيل إضافة ثلاثة أبعاد إلى جانب البعد المالي،

وتتمثل ببعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، بحيث يتم قياس الأداء في الشركات من خلال هذه الأبعاد الأربعة، وعرفت هذه المرحلة من مراحل بطاقة الأداء المتوازن بنظام تطوير الأداء، منبثقة من أبعاد البطاقة الأربعة، انطلاقاً من الرؤية والأهداف الموضوعة من إدارة الشركات، ويحتوي كل بعد على عدد من المقاييس، وتتغير هذه المقاييس بتغير الرؤية والإستراتيجية بناءً على علاقة السبب والنتيجة بين أهداف الشركة ومؤشرات القياس، طبقاً لما يسمى بالخارطة الإستراتيجية، وتميز هذا الجيل في ربط التوجه الإستراتيجي للشركة بالممارسات اليومية (إدريس والغالبي، ٢٠٠٩). والشكل رقم (١/٢) يوضح كيف تكونت بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الأول.

**الشكل رقم (١/٢) بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الأول.**




**المصدر: (Kaplan and Norton,1996b, 76).**

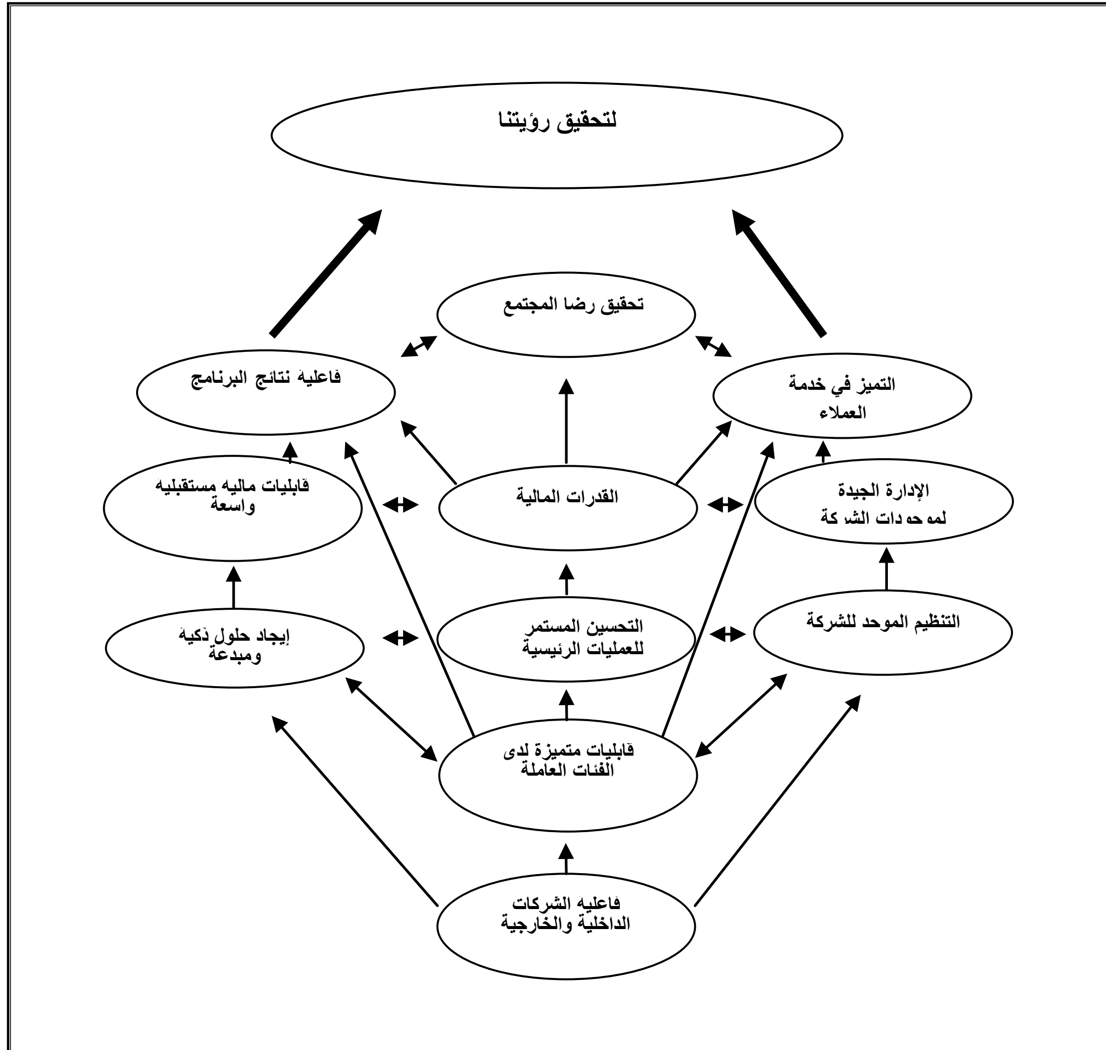
### ٢/٢/٢/٢ الجيل الثاني

بدأ عام ١٩٩٦م، بعد ظهور المشكلات التي رافقت تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الأول، والتي تمثلت بعدم وضوح الرؤية، وضعف الترابط بين الإستراتيجية والأهداف المرسومة من إدارة الشركة، فضلاً على علاقة السبب والنتيجة، التي لم تكن مباشرة ومترابطة بين الأبعاد الأربعة الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن، ومن هنا بدأت تظهر التطورات والتحسينات على بطاقة الأداء المتوازن، بحيث أصبحت علاقة السبب والنتيجة بين أبعاد البطاقة واضحة، بحيث تعكس إستراتيجية الشركة بشكل أوضح من الجيل الأول، إذ تتم عملية

ربط الأهداف والمقاييس بإستراتيجية الشركة (إدريس والغالبي، ٢٠٠٩). إضافة إلى ربط الأصول الملموسة وغير الملموسة من خلال الخريطة الإستراتيجية للشركة (الجندي، ٢٠١١).

والشكل رقم (٢/٢) يوضح بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الثاني وكيف تطورت وترابطت المقاييس مع الأهداف التي ترسمها إدارة الشركة.

**الشكل رقم (٢/٢): بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الثاني.**



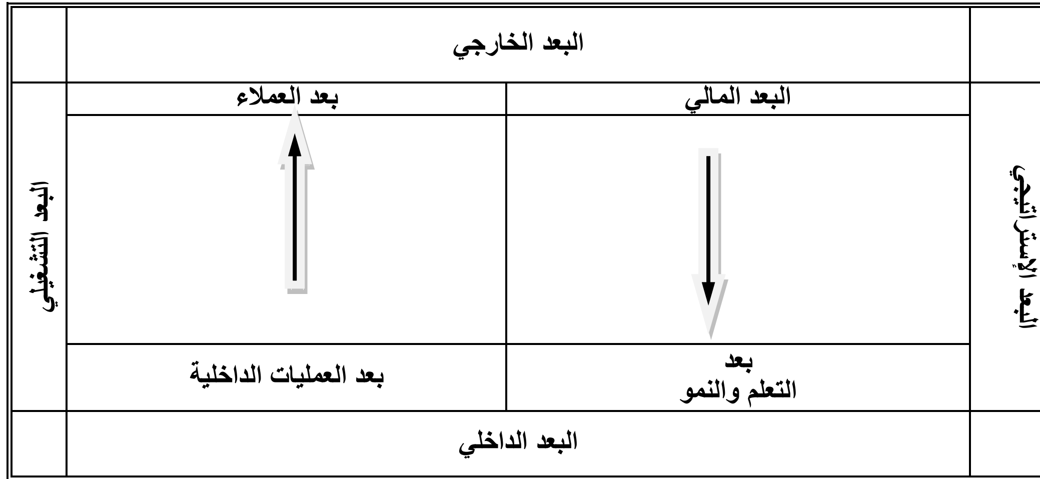

**المصدر: (إدريس والغالبي، ٢٠٠٩، ١٤٨).**

## ٣/٢/٢/٢ الجيل الثالث

بدأ عام ٢٠٠٠م، حيث يستند هذا الجيل من بطاقة الأداء المتوازن على صقل تصميم وخصائص وآليات الجيل الثاني منها، لتعطي صيغة عملية أكثر ارتباطاً بالجوانب الإستراتيجية للأداء، كالتطورات التي تنبع من القضايا المتعلقة بوضع المستهدفات، وذلك بتحديد الأهداف الإستراتيجية ذات الأولوية، كالمقاييس والأهداف المرتبطة بإستراتيجية الشركة، ففي هذا الجيل يمكن لإدارة الشركة مناقشة الروابط بين الأهداف في إطار التوجه العام للأعمال، ما يتيح

للإدارة إمكانية تصميم العمليات بشكل واضح، من خلال تحديد الأهداف في إطار التوجه العام للشركة، بدءاً من الخطوة الأولى حتى نهاية المطاف، لذلك يأتي العمل في إطار متسلسل بدءاً من التوجه العام للشركة واختيار الأهداف الإستراتيجية (Cobbold and Lawrie, 2002). والشكل رقم (٣/٢) يوضح الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن.

**الشكل رقم (٣/٢): بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الثالث.**




**المصدر: (إدريس والغالبي، ٢٠٠٩، ١٤٨).**

### ٤/٢/٢/٢ الجيل الرابع

بدأ عام ٢٠٠٦م، ويتميز هذا الجيل من بطاقة الأداء المتوازن باعتباره "*وسيلة لتطبيق الإستراتيجية من خلال وحدة الإدارة الإستراتيجية، وتعتبر وحدة الإدارة الإستراتيجية وحدة إدارية في الهيكل التنظيمي تتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتتجمع في هذه الوحدة الإستراتيجيات الخاصة بوحدات النشاط الأخرى، ثم تقوم بدراستها والتنسيق بينها وبين العمليات الإدارية تحقيقاً للإستراتيجيات العامة للشركة، كما تميز هذا الجيل باعتبار بطاقة الأداء المتوازن وسيلة للتوازن بين إستراتيجية الربحية والرقابة الداخلية، وذلك من خلال إمداد إدارة الشركة بالمعلومات المالية وغير المالية، التي تعكس الأداء والمسؤوليات على مستوى الشركة كلياً*" (الجندي، ٢٠١١، ٨٦). وفي السياق نفسه تشير دراسة (الحركان، ٢٠١٣) إلى أن الجيل الرابع بدأ بمجموعة من الدراسات التي تهتم بالربط بين الإستراتيجية والأهداف الرئيسة والفرعية، والربط بين الأبعاد والمقاييس من جانب، وقياس الأهمية النسبية للأبعاد والمقاييس من الجانب الآخر.

### ٣/٢/٢ مراحل تكون بطاقة الأداء المتوازن

بيّنت الأدبيات السابقة للباحث أن فكرة بطاقة الأداء المتوازن تكونت في مراحلها الأولى بشكل*مصفوفة تتمحور حول أربعة أبعاد رئيسة أوردتها دراسة (Kaplan and Norton,

* كما وردت في الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن في الشكل رقم (١/٢) في النقطة السابقة رقم ٣/١/٢.

(1992، حيث الأبعاد الأربعة التي يجيب كل بعد منها على إشكال معين، فالبعد المالي يجيب على إشكالية: كيف ينظر إلينا المساهمين؟ وبعد العملاء يجيب على إشكالية: كيف ينظر إلينا العملاء؟ وبعد العمليات الداخلية يجيب على إشكالية: ما الذي يجب أن نتفوق فيه؟ وبعد التعلم والنمو يجيب على إشكالية: كيف يمكن أن نستمر في التحسين والتطوير؟ وبعد دراسة كابلان ونورتن، التي تعتبر نقطة البداية وانطلق فيها الباحثان في جميع أنحاء العالم، عن موضوع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة الرئيسة، إذ توصل (Christopher and Larckr, 1998) إلى أن النموذج المتوازن لقياس الأداء يعتبر مكملاً لمقاييس الأداء المالية التقليدية، من خلال تركيزه على ثلاثة جوانب، وهي: العملاء، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو، حيث قدم هذا النظام وسائل قوية لترجمة رؤية الشركة وإستراتيجيتها إلى أداء يعمل بفعالية على إيصال إستراتيجية صادقة، ويحفز الأداء مع الأهداف الإستراتيجية للشركة. ويمثل كل بعد من أبعاد البطاقة منظوراً يرى من خلاله مديرو إدارة الشركات أداء شركاتهم، وتتمثل هذه الأبعاد بجانب مالي وجانب غير مالي، وهي كالآتي:

**١/٣/٢/٢ البُعد المالي Financial Perspective**

يركز البعد المالي على الأداء التاريخي للشركة (Kaplan and Norton, 1996a)، وتعكس مقاييس البعد المالي تأثير تنفيذ الإستراتيجية، والأهداف طويلة الأجل على الأداء المالي للشركة (صالح، ورزق، والباز، ٢٠١٢). ويشير (عبد الملك، ٢٠٠٦) إلى أن البعد المالي يتناول المقاييس المالية التقليدية، مثل: العائد على المبيعات Return on Sales (ROS)، والعائد على حقوق الملاك Return on Equity (ROE)، والعائد على الأصول Return on Assets (ROA)، والعائد على الاستثمار Return on Investment (ROI)، وربحية السهم العادي Earnings per share (EPS). وفي السياق نفسه أشار (الختاتنة، ٢٠٠٦) إلى أن المقاييس المالية تنقسم إلى جانبين: الجانب الأول مقاييس مالية تقليدية، مثل نسب السيولة، ونسب الديون، ونسب الربحية، ومقاييس الإنتاجية، ومقاييس السوق؛ والجانب الثاني مقاييس مالية غير تقليدية (حديثة)، مثل القيمة الاقتصادية المضافة Economies Value Added (EVA)، والقيمة السوقية المضافة Market Value Added (MVA). كما اتفقت دراسة (نديم، ٢٠١٣) مع الدراسة السابقة على أن المقاييس المالية التقليدية تستند إلى الأرقام والمعلومات المحاسبية، ولا تؤخذ في الاعتبار تكلفة رأس مال المستثمر في حسابها لنسبة العائد المحصل من الشركة، ما أدى إلى ظهور مقاييس أخرى غير تقليدية، مثل القيمة الاقتصادية المضافة؛ وتمثل الفرق بين الربح التشغيلي بعد حسم (الضرائب، والزكاة) وكلفة التمويل

المستخدم والقيمة السوقية المضافة، وتعبر عن مدى نجاح الشركة في إدارة مواردها واستثماراتها.

### ٢/٣/٢/٢ بُعد العملاء Customer Perspective

يصف هذا البُعد ما يجب أن تحققه إدارة الشركة لإشباع رغبات عملائها، من خلال خلق القيمة التي يكون العملاء مستعدين للدفع المالي مقابل الحصول على المنتج، فمن خلال هذا البعد لا بد لمدير الشركة أن يحدد نوع العميل المراد تحقيق رضاه، وذلك من خلال السعر المناسب والجودة العالية، وبالطبع فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) يعتبر هو الأسلوب المناسب لتحديد ربحية كل عميل (يوسف، ٢٠٠٥). إضافة إلى أن بعد العملاء له عدد كبير من المقاييس تختلف من شركة إلى أخرى، ومن هذه المقاييس: رضاء العملاء، والتسليم في الوقت المحدد، وتخفيض عدد الوحدات المعيبة، وتطوير المنتجات، واكتساب عملاء جدد، وعدد الشكاوى (خدمات ما بعد البيع)، ومؤشر الصورة الذهنية للعلامة التجارية، ونصيب الشركة من السوق للمنتج (المغربي، وغربية، ٢٠٠٦).

### ٣/٣/٢/٢ بُعد العمليات الداخلية Internal Processes Perspective

يركز بُعد العمليات الداخلية على مسببات حدوث التكلفة، التي تعكس كيفية قيام الشركة بترجمة وتحويل المدخلات إلى مخرجات ذات قيمة بالنسبة لعملائها، ومن ثم صياغة هيكل عملياتها التشغيلية لتحديد ما يجب أن تتميز به الشركة على منافسيها (السريتي، ٢٠١٣). ويشير (يوسف، ٢٠٠٥) إلى أن مقاييس بعد العمليات الداخلية تركز على الجوانب التي يمكن تحسينها والتغلب على القصور فيها، لتحقيق رغبة العملاء وتحقيق المكاسب المالية للشركة. وفي السياق نفسه يوضح (عبد اللطيف وتركمان، ٢٠٠٦) أن أهم المقاييس المستخدمة في هذا البُعد هي: وقت عملية الإنتاج، ومرات التسليم في الموعد المحدد، ومعدل الوقت اللازم لتطوير المنتج، والوقت اللازم لتجهيز الطلبية، والوقت اللازم للإنتاج، وتطوير الإنتاجية وجودة الإنتاج، ومتوسط الوقت المنفق في اتخاذ القرارات، ودوران المخزون.

### ٤/٣/٢/٢ بُعد التعلم والنمو Learning and Growth Perspective

يعتبر بُعد التعلم والنمو البنية الأساسية لنجاح الشركة، إذ يعمل على رفع المهارات والكفاءات لدى العاملين في الشركة. إضافة إلى أنه يتعامل مع عمليات التحديث والتطوير التي تتم في عمليات التشغيل الداخلية، وبالتالي يؤدي ذلك إلى رفع مستوى جودة المنتج لتحقيق رضاء العميل وتحسين الوضع المالي للشركة (يوسف، ٢٠٠٥). وفي السياق نفسه ترى دراسة

(محمد، ٢٠١٤) أن تحقيق أهداف هذا البعد يعتبر مؤشراً قيادياً لتحقيق أهداف بُعد العمليات الداخلية، وبُعد العملاء، وبالتالي تحسين الأداء المالي للشركة. ومن أهم المقاييس المستخدمة في بُعد التعلم والنمو: الاستثمار في البحوث والتطوير، والاستثمار في التدريب، والاستثمار في دعم المنتجات الجديدة، وتكاليف تطوير القدرات والمهارات مقسومة على عدد الموظفين والعملاء، وتكاليف تحسين المنتجات (المغربي، وغربية، ٢٠٠٦).

إلا أن هناك بعض الدراسات نادت بالتوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، من خلال إضافة أبعاد أخرى، مثل: البعد البيئي، والبعد الاجتماعي، وبُعد رأس المال الفكري، وبُعد الموارد البشرية، وبُعد الموردين. ودراسات أخرى ترى تضمين تلك الأبعاد تحت النموذج الرئيس "نموذج كابلان ونورتن" رباعي الأبعاد، وسوف يتناول الباحث في النقطة التالية توسع الباحثين في أبعاد البطاقة، ليستقر على نموذج لبطاقة الأداء المتوازن الحديث.

**٤/٢/٢ توسع الباحثين في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن**

من خلال مراجعة الباحث عدداً من الأدبيات السابقة التي تناولت أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وجد أن هناك باحثين توسعوا في إضافة أبعاد أخرى إلى النموذج الرئيس رباعي الأبعاد "نموذج كابلان ونورتن"، وآخرين ضمنوها في النموذج الرئيس، والنقطة التالية تبين ذلك.

**١/٤/٢/٢ توسع الباحثين في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال التعدد بالأبعاد**

تعتبر دراسة (Kaplan and Norton,1992) أول دراسة تقدم بطاقة الأداء المتوازن في نموذج رباعي الأبعاد، انطلاقاً من الأبعاد الأربعة: البعد المالي وبُعد العملاء وبُعد العمليات الداخلية وبُعد التعلم والنمو، ونقطة البداية لانطلاق الباحثين نحو التوسع في نموذج الأبعاد. ومن هذه الدراسات التي نادت بالتوسع في نموذج بطاقة الأداء المتوازن، ومنها على سبيل المثال: دراسة (Figge, Hahn, Schaltegger, and Wgner, 2002) التي ترى ضرورة التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، لتشمل: البعد البيئي، والبعد الاجتماعي، وبُعد رأس المال الفكري. وتتفق نتائج دراسة (السوافيري، والمشيقح، ٢٠١١) مع الدراسة السابقة في أن اشتمال بطاقة الأداء المتوازن على سبعة أبعاد، ممثلة بالبعد المالي، وبُعد العملاء، وبُعد العمليات الداخلية التشغيلية، وبعد التعلم والنمو، والبعد البيئي، والبعد الاجتماعي، وبُعد رأس المال الفكري، تضيف إلى نظام بطاقة الأداء المتوازن صفتي العمومية والشمول. وتتفق دراسة (Fich, Jain, and Mohan, 2011) مع الدراستين السابقتين في جانب التوسع في البعد

البيئي، والبعد الاجتماعي، وترى أنه من خلال التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن تسهم في الاستدامة، ولا ترى هذه الدراسة إضافة بُعد رأس المال الفكري. وتتفق دراسة (Charles and Pineno, 2012) مع الدراسة السابقة، في أن إضافة البعد البيئي والبعد الاجتماعي إلى أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة توفر نجاحاً اقتصادياً للشركة. ويتفق الباحث مع الدراستين السابقتين في أن شمول بطاقة الأداء المتوازن البعد الاجتماعي والبعد البيئي سوف يحقق النجاح لاستدامة الشركة. أما دراسة (المغربي، ٢٠٠٦) فقد أضافت بُعد الموارد البشرية، وترى ذلك أنه استكمال للرؤية وإستراتيجية الشركة.

**٢/٤/٢/٢ توسع الباحثين في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال إدراجها ضمن الأبعاد الأربعة**

كما أن هناك بعض الدراسات لا ترى التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وتنادي بإدراجها ضمن الأبعاد الأربعة الرئيسة، منها على سبيل المثال: دراسة (Crawford and Scaletta, 2005) التي ترى إدراج البعد الاجتماعي والبعد البيئي ضمن الأبعاد الأربعة الرئيسة، من أجل أن تكون ضمن رؤية وإستراتيجية الشركة. كما أوضحت نتائج دراسة (عبد الحليم، ٢٠٠٥) أن إدخال البعد البيئي على أبعاد البطاقة الرئيسة يساعد الشركة في التعامل مع معظم المشكلات، منها: التركيز على الأصول غير الملموسة، وتحسين العمليات للإستراتيجيات الموجهة إلى السوق. أما دراسة (محمد، ٢٠١٣) فقسمت بعد رأس المال الفكري، إلى ثلاثة أقسام: رأس مال بشري، ورأس مال هيكلي، ورأس مال زبائني؛ ووجدت أن هذه الأقسام الثلاثة لبعد رأس المال الفكري تؤثر في الأبعاد الأربعة الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن. واستنتج الباحث من الدراسة السابقة إدراج بُعد رأس المال الفكري ضمن الأبعاد الأربعة الرئيسة. وتشير نتائج دراسة (Gao, 2013) إلى أن دمج المسؤولية الاجتماعية مع بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تكامل إستراتيجية الشركة، وبالتالي يؤدي إلى فهم السببية للروابط بين ممارسة المسؤولية الاجتماعية للشركات ونتائج العمل في نهاية المطاف.

إلا أن هناك دراسات أخذت بجانب التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وجانب تضمينها، ومنها على سبيل المثال: دراسة (عبدالملك، ٢٠٠٦) حيث ترى إضافة بُعد الموردين، وتضمين البُعد الاجتماعي والبعد البيئي في بُعد واحد وهو البُعد البيئي والمجتمعي كما ترى تضمين بُعد التعلم والنمو تحت بُعد رأس المال الفكري. أما دراسة (عبد المولى وأبو رية، ٢٠١٣)، حيث ترى إضافة بُعد المورد، واعتبرت البعد البيئي جزءاً من بُعد العمليات

الداخلية، وبُعد الموارد البشرية جزءاً من بُعد التعلم والنمو، وإضافة بُعد المورد ليكون بعداً خامساً لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة الرئيسة.

ويتفق الباحث مع الدراسات التي ترى التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال التعدد بالأبعاد، مثل: دراسة (Fich et al, 2011)، ودراسة (Charles and Pineno, 2012)، ومن وجهة نظر الباحث يرى أن التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال تعدد الأبعاد يجعل المقاييس فيها واضحة وغير متداخلة، كما أن العلاقة السببية تكون واضحة، فكل مقياس يحقق الهدف الذي أعد له، ويختلف الباحث مع الدراسات التي ترى التوسع في الأبعاد من خلال تضمينها في نموذج رباعي الأبعاد، حيث يرى أن تضمينها يسبب عدم الوضوح وتداخل المقاييس مع بعضها البعض، رغم أنها تحقق إستراتيجية ورؤية الشركة إلا أنها غير واضحة.

ويمكن للباحث قياس تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالأبعاد الستة: البعد المالي، وبُعد العملاء، وبُعد العمليات الداخلية، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي، ولكن قبل أن يعتمد الباحث على الأبعاد الستة السابقة لا بد أن يتعرف على صفات ومعايير المقاييس لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وهذا ما سوف يتعرض له الباحث في النقطة التالية.

**٥/٢/٢ مقاييس ومعايير أبعاد بطاقة الأداء المتوازن**

من أجل أن تحقق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن أهدافها، وتحقق رؤية الشركة وإستراتيجيتها بنجاح، لا بد أن تتوافر بها مقاييس لها صفة الشمول وتحقيق التوازن لتقييم الأداء، (السوافيري، والمشيقح، ٢٠١١). والنقطة التالية توضح ذلك.

**١/٥/٢/٢ صفات مقاييس بطاقة الأداء المتوازن**

يجب أن تتصف مقاييس بطاقة الأداء المتوازن بالتالي: (الزرير، ٢٠٠٨)

١- **مقاييس قصيرة الأجل Measures of short-term** ويركز هذا النوع من المقاييس على قياس الأنشطة قصيرة الأجل.
٢- **مقاييس طويلة الأجل Measures of long-term** وتركز هذه المقاييس على قياس الأنشطة في الأجل الطويل، كالاستثمار في مشاريع تحقق عائداً مناسباً للشركة.
٣- **مقاييس داخلية Internal standards** ويركز هذا النوع من المقاييس على قياس العمليات الداخلية داخل الشركة، كالتطوير والتحسين المستمر للمنتجات.

٤- **مقاييس خارجية External standards** ويركز هذا النوع من المقاييس على قياس رضا العملاء، مثل الجودة وسعر المنتجات.

في النقطة السابقة تعرف الباحث على صفات المقاييس التي تبوب ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، ومن أجل تحقق المقاييس فاعليتها لا بد أن تحددها معايير، وهذا ما سوف يتطرق إليه الباحث في النقطة التالية.

**٢/٥/٢/٢ معايير بطاقة الأداء المتوازن**

إن نظام قياس وتقييم الأداء المتوازن الفعال ليس في مجرد تجميع مقاييس مالية وأخرى غير مالية وتبويبها في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (محمد، ٢٠٠٩). بل يجب أن تحقق تلك المقاييس رؤية ورسالة الشركة، ومن أجل أن تحقق المقاييس فاعليتها يجب أن تترجم إستراتيجية الشركة إلى خطط تشغيلية وأهداف مستقبلية تربط بين النتائج ومحركات الأداء لهذه النتائج، واستخدم كابلان ونورتن فكرة الخرائط الإستراتيجية من أجل توضيح العلاقة السببية بين المقاييس مع بعضها البعض، والعلاقة السببية للمقاييس غير المالية في تحسين النتائج المالية (Kaplan and Norton,1996a).

ويمكن تلخيصها في ثلاثة معايير، وهي: (محمد، ٢٠٠٩)

١- **العلاقة السببية Cause and effect Relationships**

تساعد العلاقة السببية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المديرين في تحديد محركات الأداء، التي لها الأثر الإيجابي في قياس النتائج واختبار مدى قابلية تطبيق الإستراتيجية، حيث تحدد الإستراتيجية من خلال مجموعة من الافتراضات حول السبب والنتيجة، فإذا كانت العلاقة السببية غير واضحة، أو لم تحدد بشكل كافٍ بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن فإنها لن تستطيع ترجمة رؤية ورسالة الشركة بالشكل المطلوب، إذ يعتبر كل مقياس يتم اختياره جزءاً من سلسلة علاقة السبب والنتيجة، التي تعبر عن إستراتيجية الشركة.

٢- **محركات الأداء Performance Drivers**

من المعروف أن المقاييس المالية تعتبر مقاييس تاريخية أو مقاييس للنتائج، كالعائد على الاستثمار الذي يندرج تحت البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن، ومحركات الأداء تعتبر مقاييس أداء تعبر عن المستقبل وتركز على المقاييس غير المالية، وقياس الأداء الفعال يجب أن يدمج بين المقاييس التاريخية والمقاييس التي تركز على المستقبل، فقياس النتائج بدون محركات الأداء لا يوضح كيف تم تحقيق هذه النتائج، ومحركات الأداء بدون مقاييس النتائج

ربما تساعد في تحسين العمليات قصيرة الأجل، ولكنها لا تبين كيف تمت ترجمتها لتحسين الأداء المالي الذي يحقق رضاً لأصحاب المصالح، فمن المهم فهم الربط بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل.

**٣- ربط المقاييس المالية Links to Financial Measures**

يجب ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مقاييس ترتبط بالمؤشرات المالية ومؤشرات الأداء، ففي حال عدم ترجمة الأهداف وتحسين العمليات التي تعمل الشركة من خلالها لتحقيق أهدافها يؤدي ذلك إلى وجود خلل في إستراتيجية الشركة أو تنفيذها.

ويتضح من علاقة السبب والنتيجة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء، حيث يعتبر كل بُعد جزءاً من سلسلة السبب والنتيجة، فعلى سبيل المثال: بداية من بُعد التعلم والنمو فإن تدريب الأفراد من عاملين وموظفين يؤدي إلى رفع قدراتهم وصقل مهاراتهم، وبالتالي ينصب في بُعد العمليات الداخلية، ويؤدي إلى تحسين المنتجات أو ابتكار منتجات جديدة، والاهتمام بجودة المنتجات، وبالتالي ينصب في بُعد العملاء، حيث يؤدي الاهتمام بجودة المنتج وابتكار منتج جديد أو تحسينه إلى رضا العملاء، وبالتالي تحسن الوضع المالي للشركة، وإذا تحسن الوضع المالي للشركة فمن شأنه تحسين جودة المنتجات وتكوين تغذية راجعة، وهكذا، وهي ما أطلق عليها كابلان ونورتن "الخرائط الإستراتيجية" (Kaplan and Norton,1996a).

**٦/٢/٢ عدد المقاييس التي تبوب ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن**

تتألف بطاقة الأداء المتوازن من الأبعاد الأربعة أو الأبعاد التي طورتها بعض الدراسات بناءً على مجموعة من المقاييس، ولعدم وجود قاعدة محددة لعدد مقاييس ومؤشرات الأداء، فقد تباينت نتائج الباحثين في عدد المقاييس والمؤشرات، حيث أشارت بعض الدراسات (الملكاوي، ٢٠٠٩) إلى أن عددها يراوح بين ٤-٧ مؤشرات في كل بُعد، وفي الغالب يصل عدد إجمالي المؤشرات إلى ٢٥ مؤشر قياس.

ودراسة أخرى (Harles, 2012) ترى تحديد ٣ أو٤ أهداف لكل بُعد، وتحديد المقاييس المحتملة لكل هدف.

كما أشار معهد بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard Institute) (BSCI) إلى أن أفضل ممارسات بطاقة الأداء المتوازن تحتوي على ١-٢ مقاييس أداء لكل هدف.

واستشهدت دراسة (Epstein and Wisner, 2001) بشركة Severn Trent، التـي قدمت نموذجاً مطوراً لقياس وتقييم الأداء باستخدام مصفوفة أداء تركز علـى أربعة أهداف رئيسة للشركة، وهي: المحافظة على مستويات الاستقرار المالي للشركة، وبرامج اجتماعية للأفراد، وبرامج لحماية البيئة، والاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية، وذلك باستخدام ١٢ مؤشر قياس، وتمكنت الشركة من تحقيق أهدافها الأربعة بصورة ممتازة.

ويرى الباحث أن التوسع فـي أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتشمل: البعد المالي، وبُعد العمليات الداخلية، وبُعد التعلم والنمو، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي سوف يحقق للشركات الاستدامة بصورة ممتازة، ويستشهد الباحث بشركة سابك للصناعات البتروكيماوية، التـي حققت أهدفها الإستراتيجية التي وضعتها عام ٢٠٠٨، من خلال تلك الأبعاد؛ إذ حققت تحسناً بنسبة ٢٥% فـي معدل البيئة والصحة والسلامة والأمن، وارتفعت الحلول المستدامة إلـى ٤٠% خـلال عـام ٢٠١٣، وخفضـت كثافـة اسـتهلاك الطاقـة إلـى ٧,٧%، وسـجلت ١٠٦٤٠براءة اختراع خلال عام ٢٠١٤، وانتشرت فروعها فـي ٥٠ دولـة حول العالم، وحققت ثاني أكبر شركة كيماويات متنوعة في العالم، وبلغ عدد موظفيها حوالي ٤٠٠٠٠ فرد، وحققت مبيعات خلال عام ٢٠١٤ تساوي ١٨٨,٧٧٥,٣٧ ريالاً (موقع شركة سابك، ١٠/٦/١٤٣٦).

وبناء على الدراسات السابقة، يمكن للباحث أن يصوغ نموذجاً لبطاقة الأداء المتوازن مكوناً من ستة أبعاد؛ ويشمل كل بُعد من ٤-٦ مقاييس، والجدول رقم (١/٢) يوضح ذلك.

**الجدول رقم (١/٢): الأبعاد الستة لبطاقة الأداء المتوازن.**

| الأبعاد | المقياس | طريقة القياس | المصدر |
|---|---|---|---|
| البعد المالي | رأس المال العامل | الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة | (يوسف، ٢٠٠٥)<br>(عبد الملك، ٢٠٠٦) |
| | ربحية السهم | صافي الدخل/ عدد الأسهم المتداولة | |
| | ربحية الأصول | صافي الدخل قبل التوزيع/إجمالي الأصول | |
| | ربحية حقوق الملكية | صافي الدخل قبل التوزيع/إجمالي حقوق الملكية | |
| | القيمة الدفترية | حقوق المساهمين / عدد الأسهم | |
| | مجمل الربح | صافي المبيعات- تكلفة البضاعة المباعة | |
| بعد العمليات الداخلية | التسليم | - نسبة التسليم في الموعد المحدد<br>- زمن دورة الإنتاج أو التصنيع | (توفيق، ٢٠٠٩)<br>(جاريسون و نورين، ٢٠٠٩)<br>(المغربي وغربية، ٢٠٠٦) |
| | دوران المخزون | معدل دوران الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام | |
| | أداء الآلات | - نسبة إمكانية الآلات المتاحة<br>- نسبة الأعطال للآلات<br>- زمن إعداد الآلات | |
| | رقابة المواد | - نسبة المواد من إجمالي التكاليف<br>- نسبة الخردة إلى القطع الجديدة<br>- نسبة الخردة إلى إجمالي التكاليف | |
| | نفقات التكنولوجيا | نسبة إلى المصروفات الإدارية | |
| بعد العملاء | الأنصبة في السوق | نسبة حصة الشركة من السوق | (المغربي وغربية، ٢٠٠٦)<br>(عبد اللطيف وتركمان، ٢٠٠٦) |
| | ولاء العملاء | بمعدل تكرار شراء منتجات الشركة | |
| | العلامة التجارية | الصورة الذهنية للعميل عن الشركة | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | رضاء العملاء | عدد شكاوى العملاء (خدمة ما بعد البيع) | |
| | علاقة الشركة | متوسط ما أنفق على العميل | |
| بعد التعلم والنمو | مصروفات البحوث والتطوير | نسبة إلى المصروفات الكلية | (المغربي وغربية، ٢٠٠٦)<br>(المغربي، ٢٠٠٦) |
| | الاستثمار في التدريب | تكلفة الاستثمار في التدريب مقسوم على عدد العملاء | |
| | الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة | المنتجات الجديدة مقسومة على عدد العملاء | |
| | تكاليف تحسين المنتجات | تكلفة تحسين المنتجات مقسومة على عدد العملاء | |
| | تكاليف تطوير القدرات والمهارات | تكاليف تطوير القدرات والمهارات مقسومة على عدد الموظفين والعملاء | |
| البعد الاجتماعية | دعم المستشفيات | عدد المرضى الذين تمت معالجتهم - عدد الآلات التي تم التبرع بها للمستشفيات..إلخ | (Fich et al, 2011)<br>(عبدالملك، ٢٠٠٦) |
| | دعم التعليم | عدد الطلبة الذين تم منحهم بعثة - عدد الدورات التأهلية للمتخرجين...لخ | |
| | دعم الجمعيات الخيرية | عدد المستفيدين من الدعم...لخ | |
| | دعم الأنشطة المتنوعة | عدد المؤتمرات والمهرجانات التي تم رعايتها | |
| البعد البيئي | انبعاث ثاني أكسيد الكربون السنوي | انبعاثات ثاني أكسيد الكربون لكل موظف لكل وحدة لكل مصنع ... مقارنة بالسنوات السابقة | (عبد الحليم، ٢٠٠٥)<br>(Fich et al , 2011) |
| | استهلاك المياه السنوي | استهلاك المياه لكل موظف لكل وحدة لكل مصنع ... مقارنة بالسنوات السابقة | |
| | مخرجات المخالفات السنوي بالطن | مخرجات المخالفات السنوي لكل موظف لكل وحدة لكل مصنع....مقارنة بالسنوات السابقة | |
| | انبعاثات متولدة في الهواء (بخلاف الغازات) | الكمية الإجمالية بالطن المسئولة عن ثقب الأوزون | |
| | استخدام الموارد والمواد الخام | الكمية الإجمالية بالطن المستخدمة من المواد الخام | |

**المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات المرفقة يسار الجدول.**

### ٧/٢/٢ صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

أوضحت نتائج الأدبيات السابقة، التي تناولت صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، أن هناك العديد من هذه الصعوبات التي تواجه إدارة الشركات عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث تختلف بحسب نشاط الشركة: صناعية أو خدمية أو تجارية، وتختلف بين شركة كبيرة الحجم وصغيرة، وكذلك تختلف بين شركة تعتمد على التكنولوجيا بشكل كامل وأخرى تعتمد عليها جزئياً أو تعتمد بشكل كامل على العنصر البشري، وكذلك بحسب أهميتها للشركة، فتختلف بين شركة تتعرض لمنافسة شرسة وشركة احتكارية، و كذلك بحسب درجة تأثير تطبيقها في الشركات، وفي مجمل الصعوبات التي تواجه الشركات عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث ذكرها (الملكاوي، ٢٠٠٩):

١- ارتفاع تكاليف تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.
٢- عدم توافر الخبرات الفنية اللازمة لتصميم النظام وتطبيقه على الحاسبات وربطه بالأنظمة الأخرى في الشركة، إضافة إلى عدم توافر الأفراد المدربين على هذا النظام.
٣- حتى يتمكن المديرون من تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن بشكل كامل فإن ذلك يتطلب وقتاً طويلاً لتنفيذها.
٤- في بعض الأحيان تبرز صعوبة تكييف وسيلة القياس التي تم اختيارها، ولماذا تم

اختيارها؟

٥- لا بد أن يتضمن الهيكل التنظيمي للشركة العمليات الأساسية ويحدد العمليات ووسائل القياس المعقولة والمنطلقة من الأهداف، إضافة إلى تحديد الوقت المناسب.

وقد أجريت دراسات عديدة في هذا الصدد، واقتصر الباحث على الدراسات التالية:

فمن المملكة العربية السعودية أجرى (النمري، ٢٠٠١) دراسة نظرية تناول فيها أهم المشكلات والتحديات التي واجهت استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وقسمت الدراسة تلك التحديات إلى مشكلات في الدول المتقدمة، ومشكلات في الدول النامية؛ ومن أهم المشكلات التي واجهت استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الدول المتقدمة:

١- صعوبة تحديد المقاييس التي تعكس إستراتيجية الشركة.

٢- سوء التنظيم في بعض الشركات، ما يعيق جمع البيانات المطلوبة.

٣- تكنولوجيا الحاسبات سببت مشكلات في توفر كم هائل من المعلومات التي فاقت قدرة المديرين على الاستخدام الأمثل لتحليل البيانات.

٤- عدم توفر الكوادر والكفاءات الإدارية في بعض الشركات.

أما المشكلات التي واجهت استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الدول النامية، فهي:

١- عدم وجود خطط طويلة الأجل، ما تسبب في عدم التنبؤ بالأحداث المستقبلية.

٢- عدم الاستقرار الاقتصادي والسياسي حال دون تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في بعض الدول النامية.

٣- ثقافة الشعوب تعد عاملاً رئيساً في بيئة الأعمال في الدول النامية، وأصبحت لها آثار سلبية على استخدام البطاقة.

وأجرى (Anand and Saha, 2005) دراسة على ٥٧٩ شركة هندية، توصلت إلى أن أكثر الصعوبات التي تواجه الشركات الهندية عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن هي معرفة الأوزان النسبية لكل بُعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وصعوبة إيجاد العلاقة السببية بين الأبعاد، وتحديد المقاييس لتلك الأبعاد. أما من خلال بيئة الشركة الداخلية والخارجية فقد وجدت دراسة (الفلاحات، ٢٠٠٥)، التي طبقت على الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، أن من الصعوبات التي واجهت تلك الشركات هي مقاومة التغيير، إضافة إلى سوء التنظيم، وعدم توافر الكفاءات، وكذلك البيئة الاقتصادية والسياسية والثقافية، وتباعد السلطة بين الرئيس والمرؤوسين، جميعها تعد عائقاً أمام تطبيق بطاقة الأداء المتوازن. وفي السياق نفسه وجدت

دراسة (دودين،٢٠٠٩) أن معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية، من وجهة نظر العاملين فيها، هي: التخطيط والمعلومات، والعوامل المالية، والعوامل الإدارية، والتأهيل، والتوعية، والعوامل التقنية، والعوامل التشريعية. وفي السياق نفسه أشارت (عزايزية، ٢٠١٠) في دراستها، التي أجرتها على البنوك الأردنية، إلى أن من المعوقات، التي تواجه البنوك لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، عدم المعرفة بأهمية التطبيق، وكذلك تكاليف تطبيق البطاقة، إضافة إلى عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة. ووجدت دراسة (بلاسكة، ٢٠١٢) أن من أهم الصعوبات، التي تعيق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الجزائرية، عدم وعي مديري ومسؤولي إدارة الشركات بنموذج بطاقة الأداء المتوازن، وكذلك عدم انفتاحهم على التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية، إضافة إلى ضعف التكنولوجيا المستخدمة في تلك الشركات.

## ٣/٢ العوامل الموقفية Contingency Factors

نشأت النظرية الموقفية من خلال الأبحاث والدراسات المتعلقة بالتنظيم "الشركة" (الشناوي، ١٩٩١). ويتكون أي تنظيم من: (أ) المحتوى التنظيمي: ويشمل بعض العوامل، مثل: الحجم، والثقافة، والبيئة، والتكنولوجيا، والمهام، والنظم، والطرق؛ (ب) الهيكل التنظيمي: ويشمل بعض العوامل، مثل: الرسمية، والحوافز، ودرجة المركزية أو اللامركزية، ونظام الإشراف، والبيروقراطية؛ (ج) الرقابة التنظيمية: وتشمل بعض العوامل، مثل: الاتصالات الأفقية والرأسية، وتدفق المعلومات متضمنة أنظمة الرقابة الإدارية ( Drazin and VandeVan، المشار إليها في زغلول، ٢٠١١). وتفترض النظرية الموقفية أنه لا توجد طريقة مثلى يجب أن يكون عليها الهيكل التنظيمي، إنما يتوقف الهيكل التنظيمي على الظروف الخاصة التي يوجد بها كل تنظيم (زغلول، ٢٠١١). وتتصور العلاقة الموقفية من خلال الأبحاث والدراسات في عبارتين، هما: "لو أن" و"إذن"- حيث تشير "لو أن" إلى المتغير المستقل، أما "إذن" فتشير إلى المتغير التابع (Luthan، المشار إليه في الشناوي، ١٩٩١). وارتبطت النظرية الموقفية، من خلال الأبحاث والدراسات، بتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وقد أكد ذلك عدد من الدراسات، فعلى سبيل المثال لا الحصر دراسة (Chinhall and Morris, 1986) التي استنتجا منها أن مفاهيم النظرية الموقفية، المتمثلة بكل من: الطبيعة البيئية للشركة، والتكنولوجيا، وحجم الشركة، ونوع الإستراتيجية، والهيكل التنظيمي، ومستوى الثقافة، أثرت في أنظمة الرقابة الإدارية؛ وتفيد الدراسة بأن التفسير الجيد للدراسات القائمة على النظرية الموقفية سوف تزيد في فهم أنظمة الرقابة الإدارية. ودراسة (Haldma and Laats, 2002) التي اختبرت أثر بعض العوامل الموقفية في ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية في ٦٢ شركة من شركات التصنيع الإستونية، مثل: حجم الشركة، ودرجة المنافسة، وحصص الملكية، واستخدام التكنولوجيا، والتغير في تقنيات المحاسبة الإدارية، وتنوع المنتجات، وثقافة المحاسب الإداري، أظهرت أن أكثر العوامل المؤثرة في ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية هي: درجة المنافسة الشديدة، والتكنولوجيا المستخدمة، وحجم الشركة، ووجود علاقة إيجابية بين الضغوط التي تمارس من كبار المساهمين في تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، كما وجدت الدراسة أن ملكية المستثمر الأجنبي لم يكن لها أثر واضح في تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. ومن الدراسات التجريبية التي أجريت في المملكة المتحدة البريطانية، دراسة (Abdel-Kader and Luther, 2008) وهدفت إلى تحليل أثر خصائص الشركة في ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية، وصنفت الدراسة خصائص الشركة وفقاً للنظرية الموقفية

إلى ثلاث فئات، هي:

١- خصائص خارجية، وتشمل: عدم التأكد البيئي والعميل.

٢- خصائص تنظيمية، وتشمل: الإستراتيجية، والهيكل التنظيمي، وحجم الشركة.

٣- خصائص التجهيز (التصنيع)، وتشمل: درجة تعقيد النظام، ومدى تنفيذ تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، وتنفيذ الجودة الشاملة، والإنتاج في الوقت المحدد.

وقامت الدراسة بفحص الفئات الثلاث من خصائص الشركة، والتعرف على تأثيرها في ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية، وتوصلت إلى أن حجم الشركة والهيكل التنظيمي وعدم التأكد البيئي والتكنولوجيا تؤثر في ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية.

يخلص الباحث مما سابق بأن النظرية الموقفية وجدت لتفسر العلاقة بين التنظيم وتقنيات المحاسبة الإدارية من أجل أن تعطي تفسيراً علمياً منطقياً لطبيعة العلاقة بين المتغيرات، أما في شأن دراسة العلاقة بين العوامل الموقفية وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن فإن الباحث سوف يتناولها بشيء من الإسهاب في النقطة التالية، وسوف يراعي فيها التسلسل الزمني، إضافة إلى المكان الذي أجريت فيه الدراسة، أما نوعية الدراسة فهي: استكشافية، أو تجريبية، أو تطبيقية، أو نظرية؛ وعينة الدراسة سوف يذكرها الباحث إذا كان في حاجة إليها.

**١/٣/٢ الدراسات التي تناولت العلاقة بين العوامل الموقفية وبطاقة الأداء المتوازن**

أجرت (Hopua and James, 2000) دراسة استكشافية على ٦٦ شركة استرالية بهدف التعرف على علاقة المتغيرات الموقفية الثلاثة، وتتمثل بكل من: حجم الشركة، ودورة حياة المنتج، وقوة المركز التنافسي للشركة، باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، فوجدت أن الشركات كبيرة الحجم تستخدم بطاقة الأداء المتوازن بشكل أفضل من صغيرة الحجم، كما أن الشركات التي لديها نسبة أعلى من المنتجات الجديدة تميل بشكل أكبر إلى الاستفادة من استخدام بطاقة الأداء المتوازن، أما من جانب قوة المركز التنافسي فإنه لا توجد علاقة بينها وبين بطاقة الأداء المتوازن، كما وجدت الدراسة أنه لا توجد علاقة لحجم الشركة ودورة حياة المنتج وقوة المركز التنافسي للشركة، بالأداء التنظيمي. ومن الدراسات التجريبية التي أجريت في هذا المجال دراسة (Gosselin, 2005)، وهدفت إلى تقييم مدى استخدام الشركات الصناعية الكندية مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وإلى أي مدى يتم استخدام تلك المقاييس؟ وهل تؤثر المحددات الشرطية، مثل: نوع الإستراتيجية المستخدمة من إدارة الشركة (مغامر Prospector)، (مدافع Defender)، (محلل Anaiyzer)، (متفاعل Reactor)، وعامل

الهيكل التنظيمي (مركزية، ولا مركزية)، في تلك المقاييس؟ وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط سلبية بين نوع الإستراتيجية وعامل الهيكل التنظيمي، وبين نوعية المقاييس المالية وغير المالية المستخدمة من إدارة الشركة. وهدفت دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) إلى كشف العلاقة التي نشأت بين بطاقة الأداء المتوازن وعناصر أنظمة الرقابة الإدارية في شركة كينتا دا "Quinta da" في البرتغال، وذلك من خلال تحليل أثر تطبيق نموذج البطاقة وقدرته على تنظيم أنظمة الرقابة الإدارية في الشركة، إذ أشار عدد من المديرين إلى أن مشروع تطبيقه له تأثير عميق في أداء الشركة، وتجب دراسته بعناية لتحقيق النجاح؛ وتوصلت الدراسة إلى أن كلاً من نظم التخطيط، والتكنولوجيا، والهيكل التنظيمي، والثقافة، قد أثرت بشكل كبير في عمليات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وأن تطبيقها يحدث تغيرات مهمة وجوهرية في وضع الميزانية والخطط، وكذلك في تقارير الأنظمة والعمليات. وفي السياق نفسه اهتمت دراسة (Zuriekat,2008) بفهم أثر مجموعة من العوامل الموقفية في استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، ووجدت الدراسة أن تنظيم الإجراءات الإدارية وحجم الشركة يؤثران إيجابياً في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، بينما توصلت النتائج التي تخص الإستراتيجية المستخدمة من الشركة إلى أن المركزية ودرجة المنافسة والبيئة الخارجية لا تؤثر إيجاباً في استخدام بطاقة الأداء المتوازن. وتختلف نتائج دراسة (Zuriekat and Al-Sharari, 2008) مع الدراسة السابقة في جانب أثر إستراتيجية الشركة، ودرجة المنافسة في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، فهذه الدراسة وجدت أن هناك تأثيراً إيجابياً لإستراتيجية الشركة ودرجة المنافسة في استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قطاعي البنوك والتأمين في الأردن. وتناولت دراسة (Jusoh, 2010) أثر حجم الشركة والإستراتيجية في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وطبقت على ١٢٠ شركة من شركات التصنيع في ماليزيا، ووجدت الدراسة أن حجم الشركة له تأثير إيجابي في استخدام البطاقة، كما وجدت أن إستراتيجية المغامر لها تأثير إيجابي في بُعد التعلم والنمو، كما أن إستراتيجية المحلل تؤثر إيجاباً في استخدام البطاقة. أما دراسة (Chia, and Huan, 2011) فقد أجرت دراسة مسحية على ١٦٨ شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية في تايوان، وتناولت تأثير الهيكل التنظيمي ودرجة المنافسة في قياس أداء النظم الإدارية والإنتاجية وآثارها المشتركة في الأداء، واستخدمت بطاقة الأداء المتوازن لقياس تلك النظم، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير للهيكل التنظيمي ودرجة المنافسة على قياس أداء تلك النظم، كما وجدت الدراسة آثاراً مشتركة للمنافسة والنظم الإدارية والإنتاجية في أداء الشركات. ومن الدراسات النظرية التي أجريت على هذا الموضوع دراسة

(البتانوني، ٢٠١١)، إذ لخصت العوامل المؤثرة في تصميم واستخدام مقاييس الأداء غير المالية في أربعة عوامل، هي:

١- عوامل اقتصادية: وتمثلت في: المنافسة، والتقدم التكنولوجي، والظروف الاقتصادية، وخصائص الشركة.
٢- الضغوط الإلزامية: وتمثلت في: معايير المحاسبة المالية الدولية، ورقابة الجهات الإشرافية، وضغوط المؤسسات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.
٣- المؤثرات القياسية: وتمثلت في: كفاءة إدارة الشركة، والتوجه الإستراتيجي لإدارة الشركة الوسطى والعليا، وثقافة الشركة.
٤- عوامل قائمة على المحاكاة: وتمثلت في: تكامل أنظمة التكاليف وقياس الأداء مع إستراتيجية الشركة، ومحاكاة أفضل الممارسات مع الشركات الأخرى.

ومن تايلاند هدفت دراسة (Shutibhinyo, 2012) إلى التعرف على نسبة تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن في ٨٠ شركة تايلاندية، ومعرفة العوامل الموقفية المؤثرة في تنفيذها، فوجدت أن ٣٩ شركة تنفذها بشكل كامل، و١٢ شركة تنفذها جزئياً، و٢١ شركة في مرحلة التنفيذ، و٨ شركات لم تنفذها، كما وجدت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية بين العوامل الموقفية وتنفيذ البطاقة، وتتمثل تلك العوامل في: البيئة الخارجية، والهيكلية، والتكنولوجيا. وباعتبار بطاقة الأداء المتوازن أداة تحسن أداء الشركة، الذي بدوره يحسن الأرباح، فقد قامت دراسات على مقارنة بين أداء الشركات ذات الملكية الأجنبية، والأخرى ذات الملكية الوطنية، وتتمثل الملكية الوطنية في: ملكية حكومية، وملكية عائلية. ومن هذه الدراسات على سبيل المثال: دراسة حالة طبقت في سوق الأوراق المالية في الكويت، وهي دراسة، (Al-Saidi, 2013)، التي اختبرت العلاقة بين تركز الملكيات وأداء الشركة، ووجدت الدراسة أن الملكية المؤسسية لا تؤثر في أداء الشركة، بينما يوجد تأثير موجب في الأداء من جانب الملكية الحكومية والملكية العائلية. ومن المملكة العربية السعودية أجريت دراستان في موضوع تأثير بعض العوامل في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن: الأولى: دراسة (الحركان، ٢٠١٣) وهدفت إلى اختبار علاقة بطاقة الأداء المتوازن في العوامل الموقفية المؤثرة فيها، مثل: حجم الشركة، ونوع الإستراتيجية المستخدمة من إدارة الشركة: (مغامر Prospector)، و(مدافع Defender)، و(محلل Anaiyzer)، و(متفاعل Reactor)؛ وأظهرت نتائج الدراسة أن الشركات المتوسطة الحجم تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٨٠%، والشركات الكبيرة بنسبة ٨٨%، وأما النتائج المتعلقة بنوع الإستراتيجية فقد بينت أنه لا يوجد أثر بين الأهمية النسبية للمقاييس المالية وغير المالية في حال

تغير نوع الإستراتيجية: مغامر، ومدافع، ومحلل، ومتفاعل. والثانية: دراسة ( Al-Omiri, 2014)، وهدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة في تبني نظام بطاقة الأداء المتوازن، وقد شملت الدراسة ٢٥٦ شركة سعودية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تبني بطاقة الأداء المتوازن، وحجم الشركة، والبيئة التنافسية، ومعدل التكلفة، وأهمية معلومات التكلفة. وتتفق دراسة الباحث مع الدراسة السابقة في متغيري حجم الشركة والبيئة التنافسية، لكن تختلف في جانب أن الدراسة السابقة تناولت متغيري الحجم والمنافسة على الشركات العامة الغير مدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) أما دراسة الباحث فقد تناولت تلك المتغيرين على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) وتتميز هذه الشركات بدقة وسهولة الحصول على المعلومات عن طريق التقارير المالية المنشورة في موقع تداول. كما أن هناك دراسة تجريبية أجريت في البرتغال (Quesado, Guzman and Rodrigues, 2014) هدفت إلى تحليل العوامل المؤثرة في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، مثل: الملكية، والحجم، والثقافة، والهيكل التنظيمي (التمايز الرأسي، والتمايز الأفقي)، و(المركزية، واللامركزية)، وأجريت الدراسة على ٥٩١ منظمة مملوكة للقطاع العام، و٥٤٩ شركة مملوكة للقطاع الخاص في البرتغال، وبينت نتائج الدراسة أن الشركات المملوكة للقطاع الخاص أكثر تطبيقاً للبطاقة من المملوكة للقطاع العام، وكذلك الشركات الكبرى حققت أكبر نسبة تطبيق للبطاقة من الشركات المتوسطة والصغيرة بنسبة ٣٨,٦%، ويرجع ذلك إلى الزيادة في ثقافة الشركة ورسالتها؛ أما النتائج المتعلقة بالهيكل التنظيمي فقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تستخدم مستويات التمايز الرأسي أقل تطبيقاً للبطاقة من الشركات التي تستخدم مستويات التمايز الأفقي، ويرجع سبب ذلك إلى أن التمايز الأفقي أكثر مرونة؛ وأما النتائج التي تخص المركزية واللامركزية فقد بينت النتائج أن الشركات التي تستخدم اللامركزية أكثر تطبيقاً للبطاقة بنسبة ٦٧,٧% من التي تستخدم المركزية في اتخاذ قراراتها.

**٢/٣/٢ الدراسات التي تناولت العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن**

أشارت دراسة (Gordon and Narayanan, 1984) إلى أن تقنيات المحاسبة الإدارية ارتبطت بنشوء الشركات الكبيرة. وارتبطت تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ببيئة التصنيع الحديثة، وقد أكد ذلك عدد من الدراسات، منها على سبيل المثال: دراسة (Simon, Marko, and Maja, 2005) ، التي وجدت أن القطاع الصناعي من أكثر القطاعات استخداماً لتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن إحدى تقنيات المحاسبة

الإدارية الإستراتيجية ومن أهم نماذج قياس الأداء وأوسعها انتشاراً (عبدالحليم، ٢٠٠٥). كما أنها نالت قبولاً من معظم الشركات العالمية (Righy and Biladeau, 2009). وتناولت دراسات عديدة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وتقنيات المحاسبة الإدارية، منها على سبيل المثال دراسة (Eker and Pala, 2008) وتناولت تأثير المنافسة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وتم تطبيقيها على أكبر ١٢٢ شركة صناعية في تركيا، ووجدت الدراسة أن استخدام مقاييس بطاقة الأداء المتوازن ترتبط بعلاقة إيجابية بمقاييس نظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة، أكثر من غيرها من المقاييس الأخرى التي تستخدمها الشركات. وفي السياق نفسه أجرى (Lazol and Eker, 2008) دراسة تطبيقية أخرى في تركيا، استخدمت البيانات نفسها التي تم جمعها من الدراسة السابقة، وهدفت إلى معرفة أثر العلاقة بين التصنيع بواسطة الكمبيوتر (CAM)، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، في استخدام مقاييس بطاقة الأداء المتوازن؛ واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار لمعرفة أثر العلاقة، فوجدت أن الشركات التي تستخدم نظام التصنيع بواسطة الكمبيوتر تستخدم المقاييس المالية ومقاييس التعلم والنمو أكثر من غيرها، بينما الشركات، التي تستخدم نظام الإنتاج في الوقت المحدد، تستخدم مقاييس العمليات الداخلية ومقاييس العملاء والمقاييس المالية، أما الشركات التي تستخدم إدارة الجودة الشاملة فتكون مقاييس العملاء والتعلم والنمو أكثر فاعلية. وتتفق دراسة (Sholihin and Laksmi, 2009) التي أجريت على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية في جاكرتا مع الدراستين السابقتين في جانب العلاقة الإيجابية بين بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة، فهذه الدراسة تناولت العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC)، وعلاقتها بالأداء؛ ووجدت الدراسة أنه توجد علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، وأداء الشركات، كما وجدت أن بطاقة الأداء المتوازن تتوسط العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والأداء. أما في شأن العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط، فقد هدفت دراسة (عوض، ٢٠٠٩)، التي طبقت في فلسطين، إلى بيان أثر الربط والتكامل بين مقاييس بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف، على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير الأداء، وأظهرت النتائج أن المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن، تتكامل فيما بينها وتوجه إدارة الشركة إلى حل المشكلات بتسعير المنتجات والخدمات، وإعادة تصميم إجراءات العمل، وتطوير الإستراتيجية لتقديم الخدمات وتحسين الأنشطة. ومن الدراسات

النظرية التي أجريت في هذا المجال، على سبيل المثال، دراسة (Ednan and Davut, 2011) التي هدفت إلى تفعيل دور بطاقة الأداء المتوازن في تقدير التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ووجدت الدراسة أن التكاليف على أساس الأنشطة قضت على الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تكاملها مع المقاييس المالية وغير المالية، كما أن تكاملها يعطي مقاييس إستراتيجية ناجحة ومفيدة لمتخذي القرار. ودراسة (Charles, 2012) التي هدفت إلى محاكاة قياس الوزن لبطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) استناداً إلى دورة حياة المنتج (LCC)، ووجدت أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد المنتج خلال مرحلة النمو المبكرة في فهم العلاقة بين السبب والأثر، كما أنها تساعد التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المقاييس غير المالية في تقليل وقت دورة حياة المنتج. ومن المملكة العربية السعودية أجرى (النمري، ٢٠١٢) دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة جدة، فوجد أن إدارة الجودة الشاملة تعتبر من العوامل التي تدفع إلى استخدام المقاييس غير المالية، كما وجد أن الشركات الصناعية في مدينة جدة تطبق إدارة الجودة الشاملة بانتظام بنسبة ٤٢%، وجزئياً بنسبة ١٥%، وتطبق بطاقة الأداء المتوازن بانتظام بنسبة ١٩%، وبشكل جزئي بنسبة ٢٢%.
ومن الدراسات التجريبية التي تناولت العلاقة المتبادلة بين بعض استخدامات تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، دراسة (Schoute, 2013) التي هدفت إلى دراسة العلاقة المتبادلة بين استخدام الممارسات الإدارية الأربع، وأثره في أداء الشركات الهولندية، وتتمثل هذه الممارسات في: بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، والإدارة على أساس القيمة (VBM)؛ وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الشركات تستخدم جزءاً من بطاقة الأداء المتوازن والإنتاج في الوقت المحدد، وهي مرتبطة بشكل كبير في استخدام الإدارة على أساس القيمة؛ كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات التي تستخدم نظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام الإدارة على أساس القيمة، تنفذ بنجاح بطاقة الأداء المتوازن أكثر من غيرها؛ كما وجدت الدراسة أن استخدام الممارسات الإدارية الأربعة تؤثر في الأداء بشكل إيجابي.

### ٣/٣/٢ خلاصة الفصل الثاني

تناول الباحث في هذا الفصل مراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وتحديد المتغيرات المؤثرة في مشكلة الدراسة، وذلك من أجل تطوير الفروض في الفصل التالي؛ واتضح للباحث أن المدخل التقليدي لقياس وتقييم الأداء أنتُقد بسبب انه يعتمد على المقاييس المالية، فتلك المقاييس وحدها غير قادرة على الربط بين أهداف الشركة الإستراتيجية وتطلعاتها في الأجل الطويل، لأنها بطبيعتها تاريخية؛ أي أنها تعطي تقارير جيدة عن الأنشطة في فترات سابقة، ولكن ليس لها القدرة التنبؤية في المستقبل، ولهذا السبب ذكر كابلان عام ١٩٨٣ أن هناك مقاييس مفقودة، ولهذا السبب ظهرت فكرة بطاقة الأداء المتوازن على يد الباحثين كابلان ونورتن عام ١٩٩٢ لسد النقص الحاصل في المدخل التقليدي للتقييم وقياس الأداء، وتم ذلك عن طريق إضافة مقاييس غير مالية تمثلت في: بُعد العمليات الداخلية، وبُعد العملاء وبُعد التعلم والنمو، تترجم رؤية ورسالة الشركة إلى أهداف إستراتيجية لتشمل جميع جوانب الشركة، وبما أن بطاقة الأداء المتوازن طبقت في عام ١٩٩٢ فمن الطبيعي أن تمر في مراحل تطور، وقد عرضت الأدبيات السابقة مراحل تطورها في أربعة أجيال: الجيل الأول تكونت بشكل مصفوفة ضمت أربعة أبعاد، والجيل الثاني اتضحت فيه علاقة السبب والنتيجة أكثر من الجيل الأول، والجيل الثالث كانت الرؤية أكثر ارتباطاً بالجوانب الإستراتيجية للأداء، أما الجيل الرابع فقد وازن بين إستراتيجية الربحية والرقابة الداخلية، ويتم من خلال إمداد إدارة الشركة بالمعلومات المالية وغير المالية؛ أي انتقل من الرقابة الإدارية إلى الرقابة الإستراتيجية؛ ومن خلال الجيل الثالث والرابع بدأ الباحثون بتوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، فمنهم من توسع من خلال التعدد بالأبعاد، وآخرون توسعوا من خلال إدراجها ضمن الأبعاد الأربعة، والبعض الآخر أخذ بجانب التوسع من خلال التعدد في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وجانب تضمينها ضمن الأبعاد الأربعة؛ والباحث أخذ بجانب التوسع في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لتشمل: البعد المالي، وبُعد العمليات الداخلية، وبُعد التعلم والنمو، والبعد الاجتماعي، ويرى الباحث أن التوسع في أبعاد البطاقة من خلال تعدد الأبعاد يجعل العلاقة السببية للمقاييس أكثر وضوحاً وغير متداخلة. ويجب أن تتصف مقاييس كل بُعد بمقاييس قصيرة وطويلة الأجل، ومقاييس داخلية وخارجية، كما يجب أن تحددها معايير توضح العلاقة السببية بين الأبعاد مع بعضها البعض وعلاقتها بإستراتيجية الشركة التي تعبر عن أهدافها قصيرة وطويلة الأجل؛ ويتراوح عدد مؤشرات كل بُعد من ٤-٧ مؤشر قياس.

واتضح للباحث أن من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن تبرز في: تكاليف التطبيق، والوقت الطويل لتنفيذها، و صعوبة تكييف وسيلة القياس التي تم اختيارها، وصعوبة معرفة الأوزان النسبية لكل بُعد، والعلاقة السببية، وضعف التكنولوجيا المستخدمة، وعدم إدراك المسئولين بأهمية الأداة، والثقافة، والتأهيل، وعدم انفتاحهم على تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

# الفصل الثالث

# تطوير فروض الدراسة ونموذجها

## ١/٣ فروض الدراسة

تعتبر الفروض ذات أهمية في البحث العلمي، إذ تحدد مسار عملية الدراسة، من خلال توجيه الباحث لجمع البيانات التي لها علاقة بالفروض، والتي يتم وضعها من أجل اختبارها، ومن ثم يتم قبولها أو رفضها، كما تسهم في تحديد المنهج الملائم لموضوع الدراسة، فيصاغ الفرض على شكل علاقات بين المتغيرات بشكل يجعلها قابلة للقياس، وتصاغ إما بالإثبات، فتسمى بالفرض المباشر، وتصاغ بشكل يؤكد وجود علاقة سالبة أو موجبة بين متغيرين أو أكثر، أو بالنفي، فتسمى بالفرض الصفري، وتصاغ بأسلوب ينفي وجود علاقة بين متغيرين أو أكثر (عليان، ٢٠٠١). وفي إطار موضوع الدراسة، وفي ضوء طبيعة المشكلة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، يقوم الباحث في هذا الفصل بتطوير فروض الدراسة، وذلك بعد استعراض الأدبيات السابقة ذات العلاقة بالفروض، على النحو التالي:

### ١/١/٣ حجم الشركة

أثبت الأدب المحاسبي أن حجم الشركة يؤثر في تصميم أنظمة الرقابة الإدارية، ومن الدراسات التي أثبتت ذلك، دراسة (Merchant, 1981)، إذ ذكرت أن ازدياد نمو حجم الوحدات الإدارية داخل الشركة تصاحبه زيادة المشكلات بأنظمة الاتصالات وأنظمة الرقابة الإدارية والمحاسبية، أي أنه كلما زاد حجم الشركة زادت معه مشكلات الاتصال ونظم الرقابة. وتشير دراسة (Gordon and Narayanan, 1984) إلى أن تقنيات المحاسبة والإدارة ارتبطت بنشوء الشركات الكبيرة. ووجدت دراسة (Karimi, Gupta and Somers, 1996) ارتباطاً بين حجم الشركة والتنظيم الإداري فيها، والذي يشمل الأنظمة الإدارية والمحاسبية. وفي السياق نفسه وجدت دراسة (Flacke and Segbers, 2005) اختلافات كبيرة في تطبيق الشركات أدوات المحاسبة الإدارية، حيث وجدت الدراسة أن الشركات كبيرة الحجم أكثر تطبيقاً لتلك الأدوات من الشركات المتوسطة والصغيرة. ومن جهة أخرى مازال حجم الشركة موضوع اهتمام كثير من الباحثين، فهناك باحثون حاولوا التعرف على العلاقة بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، التي تعتبر من أهم تقنيات المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء (عبدالحليم، ٢٠٠٥). حيث اهتمت دراسة (Zuriekat,2008) بفهم أثر حجم الشركة في استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، ووجدت أن حجم الشركة يؤثر إيجابياً في استخدام البطاقة. وترى دراسة (غريب، ٢٠١٢) أن استخدام مقاييس الأداء المالية ارتبط بنوع نشاط الشركة وحجمها، إذ وجدت أن الأكثر استخداماً لتلك المقاييس

هي الشركات الصناعية الكبيرة. وبينت نتائج دراسة (الحركان، ٢٠١٢) أن الشركات الكبيرة الحجم تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٨٨%، والشركات المتوسطة الحجم بنسبة ٨٠%. واختلفت نتائج دراسة (النمري، ٢٠١٢) مع الدراسات السابقة، فهذه الدراسة ترى عدم وجود ارتباط بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وطبقت هذه الدراسة على الشركات الصناعية في مدينة جدة، فقسمت تطبيق بطاقة الأداء المتوازن إلى ثلاث مستويات، حيث وجدت أن الشركات الصناعية في مدينة جدة تطبق البطاقة بانتظام بنسبة ١٩%، وبشكل جزئي بنسبة ٢٢%، وغير مطبقة بنسبة ٥٩%. وفي دراسة تجريبية أجراها (Quesado et al, 2014) وجدا أن الشركات الكبيرة تنفذ بطاقة الأداء المتوازن بنجاح أكثر من الشركات المتوسطة والصغيرة. وفي السياق نفسه تناولت دراسة (Al-Omiri, 2014) العلاقة بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، فوجدت أن هناك علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات في المملكة العربية السعودية.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض الأول:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

### ٢/١/٣ ملكية الشركة

تؤسس الشركة من مجموعة من أصحاب المصالح، ويتم عرض علاقة هذه المجموعة عن طريق نظرية الوكالة. حيث تقوم نظرية الوكالة على عقد ضمني بين الموكل، المتمثل بالملاك، والوكيل المتمثل بإدارة الشركة، يكلف، بموجب العقد، الموكلُ الوكيلَ بالقيام بأنشطة معينة، كما يُفوَّض الوكيلُ باتخاذ القرارات نيابةً عن الموكل (الفضل وراضي، ٢٠١٠). وإذا كانت نظرية الوكالة تمثل عقداً بين الملاك وإدارة الشركة، فإن وجود تركز ملكية في الشركة يدفع إلى رقابة أفضل، باعتبار الملاك مستثمرين لديهم وعي كافٍ للدفاع عن مصالحهم، وبالتالي يتبنون أنظمة رقابية أكثر كفاءة (عفيفي، ٢٠١١). ويقصد بالملكية هو مقدار أو حصة أو نسبة التملك من رأس مال الشركة (يوسف، ٢٠١٢). ومن خلال اطلاع الباحث على تقارير الشركات وجد أن التملك ينقسم إلى ملكية أجنبية، أو ملكية وطنية، وتنقسم الملكية الوطنية إلى: ملكية عائلية، وملكية شركات أخرى، وملكية حكومية. ويرى (Silva and Majluf, 2008) أن الاقتصاديات الناشئة تتركز فيها الملكية مقارنة بالاقتصاديات المتطورة، وخصوصاً الملكية العائلية، ووجد أن

تركز الملكية يؤثر في الأداء بشكل إيجابي. وفي الصدد نفسه تناولت دراسة (Wenyi, 2011) العلاقة بين الملكية العائلية وثبات الأداء، فوجدت أن ثبات الأداء أقوى في الشركات ذات الملكية العائلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة مما عليه في الشركات الكبيرة الحجم؛ وتوصلت دراسة (Abu-Serdaneh, Zuriekat, and Al-Sheikh, 2010) إلى عدم وجود علاقة بين تحسن أداء الشركة والملكية الأجنبية في رأس مال الشركة. بينما هدفت دراسة (Al-Saidi, 2013) إلى اختبار العلاقة بين تركز الملكيات وأداء الشركة، ووجدت أن الملكية الحكومية والملكية العائلية تؤثران في أداء الشركة بشكل إيجابي. أما دراسة (أبو السعود وراجحة وأبو قلبين، ٢٠١٤) فقد اختلفت مع الدراسة السابقة، حيث وجدوا أن الملكية العائلية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لا تؤثر في الأداء بشكل مختلف عن الشركات التي ليس فيها ملكية عائلية، ومن جهة أخرى فقد اتفقت هذه الدراسة مع الدراسة السابقة من جانب الملكية الحكومية، إذ وجدوا أن ملكية الحكومة في تلك الشركات لها تأثير مهم في الأداء. وباعتبار بطاقة الأداء المتوازن نظام له القدرة على تحسين الأداء، فإن الباحث يرى أن نوع الملكية له علاقة بتطبيق البطاقة، وبناء على ذلك قام بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته، أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض الثاني**: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ملكية الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٣/١/٣ المنافسة**

تتأثر القدرة التنافسية للشركة بما تتعرض له من منافسة في السوق، فإذا استطاعت الشركة أن توفر لنفسها الحماية من قوى السوق تمتعت بمركز تنافسي قوي، ومن أهم العوامل التي تؤثر في المنافسة في السوق: المنافسون الحاليون، وتهديدات بدخول منافسين جدد، وتهديدات بالسلع البديلة وقوة الموردين، وقوة المشترين (عمران، ٢٠٠٥). واختبرت دراسة (المحمود ورزق، ٢٠٠٥) العوامل المؤثرة في درجة المنافسة، فوجدت أن تزاحم المنافسين، ودخول منافسين جدد إلى السوق، ووجود سلع بديلة للمنتج، إضافة إلى قوة موردي الشركة، وقوة المشترين (العملاء)، تؤثر في درجة المنافسة في السوق. ومن أجل أن تكون الشركة تنافسية يجب أن تكون لديها إستراتيجية تجعلها قادرة على البقاء والصمود أمام المنافسين، وتمكنها من السيطرة على الحيز الذي تنشط فيه (أحمد وأحسن، ٢٠١٠). وأدرك كابلان في مقالته الشهيرة عام ١٩٨٣م، أن أدوات المحاسبة الإدارية في ذلك الوقت لا تواكب التطورات الحاصلة في الشركات، وأن الشركات في حاجة إلى أدوات تقيس الأداء غير المالي (Kaplan, 1983). ومنذ

ذلك الوقت بدأت الشركات تتنافس في استخدام المقاييس غير المالية، ومن أوائل الشركات التي استخدمتها شركة جنرال موتورز، واعتبرت هي مفتاح النجاح في المنافسة (سليط، ٢٠١٢). ويعتقد الباحث أن مقالة كابلان عام ١٩٨٣ مهدت الطريق أمام الشركات لتبني أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة من أجل تقوية مركزها التنافسي، ومن نتائج ذلك قيام كثير من الباحثين بمحاولة تجسيد العلاقة بين تبني تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودرجة المنافسة، ومنها على سبيل المثال، دراسة (Haldma and Laats, 2002) التي اختبر فيها أثر درجة المنافسة في ممارسات الشركات تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ووجد أن هناك علاقة بين المنافسة الشديدة وتلك الممارسات. ومن جهة أخرى فقد حاول عدد من الباحثين فهم تأثير درجة المنافسة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن. ومنها على سبيل المثال، دراسة (Hoque, Mia, and Alam, 1998) التي تناول فيها تأثير المنافسة في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، ووجد أن حدة المنافسة تؤثر في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، واستخدامها بديلاً عن المقاييس التقليدية يقوي مركز الشركة التنافسي ويحسن أداءها. وتتفق نتائج دراسة (Zuriekat and Al-Sharari, 2008)، ودراسة (Ling Lee, and Jung Yang, 2011)، ودراسة (Al-Omiri, 2014)، مع نتائج الدراسة السابقة، إذ وجدوا أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ودرجة المنافسة، أي أنه كلما زادت حدة المنافسة ازداد استخدام الشركات بطاقة الأداء المتوازن بديلاً عن المقاييس التقليدية. إذ إن جميع الدراسات السابقة طبقت على الشركات الصناعية، ما عدا دراسة (Zuriekat and Al-Sharari, 2008) التي طبقت على البنوك والتأمين. واختلفت نتائج دراسة (Zuriekat,2008) مع نتائج الدراسات السابقة، التي طبقت على الشركات الصناعية الأردنية، حيث لم تجد هناك تأثيراً إيجابياً بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته، أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض الثالث:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

### ٤/١/٣ نوع الإستراتيجية المستخدمة في الشركة

لقد صنفت دراسة (Miles et al, 1978) الإستراتيجية التي تستخدم من إدارة الشركة على أساس الطريقة التي تتحرك فيها الشركة من خلال دورة حياتها، إلى أربع إستراتيجيات، وهي:

إستراتيجية (المنقب) المغامر Prospector: وهي توسع الإدارة نحو أسواق جديدة، وتستغل الفرص في تقديم منتجات جديدة والاستحواذ على أكبر قدر من حصة السوق؛ وإستراتيجية المدافع Defender: وتتطلب هذه الإستراتيجية المحافظة على استقرار السوق نسبياً، حيث يحاول المدافع أن يحافظ على أسعار منخفضة وتكاليف إعلان وترويج منخفضة، وتقدم عدداً محدوداً من المنتجات، وتكون منتجات ذات جودة أفضل، أو تقديم خدمات أفضل للعملاء، إضافة إلى أن هذه الإستراتيجية تتصف ببطء اتخاذ القرارات.

وإستراتيجية المحلل Anaiyzer: وتتصف هذه الإستراتيجية بالوسط بين إستراتيجية المغامر والمدافع، حيث تكون المخاطر قليلة وتحمل أخطاء أقل، وأقل تعهداً بالاستقرار؛ وإستراتيجية المتفاعل Reactor: وهذه الإستراتيجية ليس لها مبادرة، فالمتفاعل غالباً ما يقوم برد فعل فقط نحو أحداث يواجهها، وتعتبر أقل الإستراتيجيات كفاءة، وتتصف بأنها إستراتيجية بدون قرار أو تركيز. وانطلاقاً من التصنيفات السابقة للإستراتيجية فقد أجريت دراسات عديدة، منها على سبيل المثال، دراسة (Gosselin, 2005) التي وجدت علاقة سلبية بين الإستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة، وتتمثل بإستراتيجية المغامر، وإستراتيجية المدافع، وإستراتيجية المحلل، وإستراتيجية المتفاعل، وبين المقاييس المستخدمة من قبل الشركة. وتختلف نتائج دراسة (Jusoh, 2010) مع الدراسة السابقة، حيث وجدت أن إستراتيجيتي المغامر والمحلل لهما تأثير إيجابي في استخدام بطاقة الأداء المتوازن. وتتفق نتائج دراسة (Khani and Ahmadi, 2012) مع الدراسة في جانب نوع إستراتيجية المحلل، فهذه الدراسة وجدت أن هناك علاقة إيجابية بين إستراتيجية المحلل وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، بينما وجدت علاقة سلبية بين إستراتيجية المدافع وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، أما إستراتيجية المغامر فلم تجد علاقة بينها وبين تطبيق البطاقة. أما دراسة (الحركان، ٢٠١٣) فلم تجد علاقة بين الأهمية النسبية لكل مقياس من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، ونوع الإستراتيجية المستخدمة في الشركة: مغامر، ومدافع، ومحلل، ومتفاعل.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض الرابع:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نوع الإستراتيجية المستخدمة من إدارة الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٥/١/٣ التكنولوجيا المستخدمة في الشركة**

تشير أدبيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، إلى أن وظائفها وتقنياتها قد تأثرت بفعل التكنولوجيا المتقدمة، وجاء هذا التأثير من اتجاهين؛ الأول: جاء نتيجة التغير الكبير الذي طرأ على تكنولوجيا الإنتاج، واستخدام التقنيات الإنتاجية التي تعتمد في جوانبها على الحاسب الآلي واستبدالها بالعنصر البشري؛ أما الاتجاه الثاني: فجاء نتيجة تطور التكنولوجيا نفسها ونشرها داخل الشركة (خليل، ١٩٩٨). ومن أمثلة استخدام الحاسب في مجال التصنيع: نظام المعلومات الإدارية (MIS) Management Information Systems، ويشمل: نظام المبيعات، ونظام المشتريات، ومعالجة جميع المعلومات المحاسبية والإدارية بالحاسب؛ واستخدام الحاسب في خلايا التصنيع المتكاملة (FMA) Fully-automated manufacturing system، ويشمل: إنتاج مجموعة من المنتجات من خلال مجموعة من الآلات، وتبرمج عن طريق الحاسب ونظام التصنيع المرن (FMS) Flexible Manufacturing Systems، ويشمل: إنتاج مجموعة من المنتجات المتشابهة على خط إنتاجي واحد، من خلال البرمجة عن طريق الحاسب (جارسيون ونورين، ٢٠٠٩). وتناولت دراسات عديدة أثر التكنولوجيا في تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ومنها على سبيل المثال: دراسة (Tuan Mat and Smith, 2014) التي هدفت إلى فهم تأثير تكنولوجيا التصنيع في ممارسات المحاسبة الإدارية، ووجدت أن تكنولوجيا التصنيع المتقدمة تؤثر في ممارسات المحاسبة الإدارية، التي بدورها أثرت إيجاباً في الأداء التنظيمي. كما تناولت بعض الدراسات علاقة التكنولوجيا باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، ومنها على المثال: دراسة (Evi, Sinatra and Charitas, 2013) التي تناولت تنفيذ وتقييم تكنولوجيا المعلومات بواسطة استخدام بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة التعليم العالي في إندونيسيا، ووجدت الدراسة أن تنفيذ التكنولوجيا بواسطة البطاقة تجعل التعليم أكثر فاعلية وكفاءة. وفي السياق نفسه أجرت دراسة (Olimpio, Souza and Luiz, 2013) دراسة حالة على الشركات في البرازيل، وهدفت إلى التعرف على استخدام بطاقة الأداء المتوازن أداةً للتخطيط الإستراتيجي بواسطة التكنولوجيا، ووجدت أن التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكنولوجيا يوفر الوقت على الإدارة العليا ويساعد في اتخاذ القرارات بالوقت المناسب. ووجدت دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) علاقة إيجابية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والتكنولوجيا المستخدمة في الشركة. وتتفق نتائج دراسة (Shutibhinyo, 2012) مع نتائج الدراسة السابقة، فهذه الدراسة وجدت علاقة إيجابية بين نسبة تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن وتكنولوجيا المعلومات.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض الخامس:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٦/١/٣ الهيكل التنظيمي**

تتفق معظم الأدبيات السابقة على أن الهيكل التنظيمي عبارة عن أداة أو وسيلة تخدم أهداف الشركة الإستراتيجية (جاسم، ٢٠١٢). ويرى الباحث أن الهيكل التنظيمي يجب أن يحقق أهداف إدارة الشركة، ومن أجل ذلك يجب أن ينبثق من الرؤية والإستراتيجية للشركة. وقد أثبتت العديد من الدراسات السابقة علاقة تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالهيكل التنظيمي للشركة، ومنها على سبيل المثال: دراسة (سعد والموسوي، ٢٠٠٥) التي هدفت إلى معرفة أثر بعض العوامل الموقفية في استخدام بعض تقنيات المحاسبة الإدارية، ووجدت علاقة بين درجة المركزية واستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية. كما وجدت دراسة (Abdel-Kader, and Luther, 2008) علاقة بين ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية واللامركزية. كما تناول عدد من الدراسات العلاقة بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن والهيكل التنظيمي، ومن هذه الدراسات، على سبيل المثال: دراسة (Gosselin, 2005) التي تناولت علاقة الهيكل التنظيمي (المركزية واللامركزية) باستخدام المقاييس المالية وغير المالية، ووجدت علاقة سلبية بين استخدام المقاييس غير المالية والمركزية، أما اللامركزية فتميل إلى استخدام المقاييس غير المالية. وتتفق نتائج دراسة (Zuriekat,2008) مع نتائج الدراسة السابقة في جانب المركزية، فهذه الدراسة وجدت تأثيراً سلبياً بين المركزية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن. وتختلف نتائج دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) مع الدراستين السابقتين في جانب المركزية، إذ وجدت هذه الدراسة أن المركزية في شركة كنتا دا "Quinta da" البرتغالية لها دور في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، ووجدت أن إدارة الرقابة وإدارة النظم تم دمجهما معاً في إدارة واحدة. ومن الدراسات التجريبية التي أجريت في هذا المجال دراسة (Quesado et al,2014) التي تناولت العوامل المؤثرة في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، ومن هذه العوامل: الهيكل التنظيمي: (التمايز الرأسي، والتمايز الأفقي) و(المركزية واللامركزية)، ووجدت الدراسة أن الشركات التي تستخدم مستويات التمايز الرأسي أقل تطبيقاً لبطاقة الأداء المتوازن من الشركات التي تستخدم مستويات التمايز الأفقي، ويرجع سبب ذلك إلى أن التمايز الأفقي أكثر مرونة؛ والنتائج التي

تخص المركزية واللامركزية بينت أن الشركات التي تستخدم اللامركزية أكبر بنسبة ٦٧,٧% من التي تستخدم المركزية في اتخاذ قراراتها.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض السادس:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٧/١/٣ الثقافة التنظيمية**

تعرف الثقافة بأنها عنصر أساسي في حياة الشركات، وتعتبر من العناصر المؤثرة في سلوكها، فالثقافة هي التي تنشئ القادة والتوجه الثقافي للمديرين والأفراد، ويمكن أن تؤثر في الأهداف الإستراتيجية للشركات (Martinez, Monserrat, and Serafin, 2013). فمن خلال مراجعة الأدبيات السابقة وجد الباحث أن الثقافة تؤثر في التقنيات المستخدمة لدى الشركات، ومن هذه الدراسات، على سبيل المثال: دراسة (Deem, Barnes, Sega, and Prezios, 2010) التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، وهدفت إلى التعرف على العلاقة بين الثقافة التنظيمية وفعالية بطاقة الأداء المتوازن، واختبرت الدراسة هذه العلاقة من خلال أربع صفات، هي: المشاركة، والتكيف، والقدرة، والاتساق؛ ووجدت الدراسة علاقة إيجابية بين الثقافة التنظيمية وفعالية بطاقة الأداء المتوازن. كما وجدت دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) التي أجريت على شركة كينتا دا "Quinta da" أن الثقافة التنظيمية تؤثر بشكل كبير في عمليات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن. كما وجدت دراسة (Quesado et al, 2014) أن الشركات الكبيرة الحجم تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٣٨,٣% أكبر من الشركات المتوسطة والصغيرة، ويرجع ذلك إلى الزيادة في ثقافة أفراد الشركة.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض السابع:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية للشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٨/١/٣ إدارة الجودة الشاملة**

تعتبر إدارة الجودة الشاملة إطاراً إدارياً متكاملاً يقوم بعمليات التحسين المستمر في جميع المجالات بالشركة، سواء أكانت إنتاجية أم خدمية أم معنوية أم بشرية، وأي قصور في أحد المجالات السابقة فإن ذلك يؤدي إلى الانخفاض في جودة الأداء الكلي، وبالتالي تنخفض المبيعات، ومن ثم يحصل انخفاض في الأرباح (الكبيجي وأبوعواد، ٢٠١٤). وترتبط إدارة الجودة الشاملة بمقاييس بطاقة الأداء المتوازن، وقد أثبت ذلك عدد من الدراسات، منها على سبيل المثال: دراسة (Eker and Pala, 2008) التي تناولت تأثير بعض تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، ومنها إدارة الجودة الشاملة، ووجدت الدراسة علاقة إيجابية بين المقاييس المستخدمة في إدارة الجودة الشاملة ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن. وفي السياق نفسه هدفت دراسة (Lazol and Eker, 2008) إلى معرفة علاقة إدارة الجودة الشاملة بمقاييس بطاقة الأداء المتوازن، ووجدت أن الشركات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة تستخدم مقاييس العملاء والتعلم والنمو بفاعلية أكثر من غيرها من الشركات التي لا تطبقها. وتتفق نتائج دراسة (Sholihin and Laksmi, 2009) مع نتائج الدراستين السابقتين، فهذه الدراسة وجدت علاقة إيجابية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، كما وجدت أن بطاقة الأداء المتوازن تتوسط العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والأداء. كما وجدت دراسة (النمري، ٢٠١٢) أن إدارة الجودة الشاملة تدفع إلى استخدام المقاييس غير المالية.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض الثامن:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٩/١/٣ نظام الإنتاج في الوقت المحدد**

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) من أهم نظم الإنتاج الحديثة، التي ظهرت ونالت قبولاً من الشركات الصناعية، وطبق للمرة الأولى في شركة تويوتا اليابانية، التي تبنت إستراتيجية التواصل مع الموردين والمستهلكين؛ ويقوم على خفض تكاليف الإنتاج ورفع كفاءة الأداء (جريرة، ٢٠١٣). وقد تناولت دراسات عديدة علاقة نظام الإنتاج في الوقت المحدد ببطاقة الأداء المتوازن، ومنها على سبيل المثال: دراسة (Eker and Pala, 2008) التي تناولت أثر نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في مقاييس بطاقة الأداء المتوازن، ووجدت الدراسة أن مقاييس بطاقة الأداء المتوازن ترتبط إيجابياً بمقاييس الإنتاج في الوقت المحدد. وفي

السياق نفسه وجدت دراسة (Lazol and Eker, 2008) أن مقاييس بطاقة الأداء المتوازن المرتبطة بنظام الإنتاج في الوقت المحدد هي مقاييس العمليات الداخلية ومقاييس العملاء. كما هدفت دراسة (Schoute, 2013) إلى معرفة العلاقة المتبادلة بين استخدام بعض تقنيات المحاسبة الإدارية، ووجدت أن الشركات التي تستخدم نظام الإنتاج في الوقت المحدد تنفذ بطاقة الأداء المتوازن بنجاح. وتتفق نتائج دراسة (Al-Omiri, 2014) مع نتائج الدراسة السابقة، فهذه الدراسة وجدت أن الشركات التي تستخدم نظام الإنتاج في الوقت المحدد تطبق بطاقة الأداء المتوازن بشكل ملحوظ.

وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض التاسع:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**٣/١/١٠ التكاليف على أساس الأنشطة**

تكمن أهمية تقنيات إستراتيجية التكلفة في توفير قاعدة معلومات تكليفية من أجل أن تستطيع الشركات تقييم أدائها بكفاءة وفعالية، ومن أهمها التكاليف على أساس الأنشطة (سيد، ٢٠١٠ب). وتوفر التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تفصيلية دقيقة عن كل نشاط من الأنشطة، ومعرفة تكاليف تلك الأنشطة ومحركاتها، ما يساعد إدارات الشركات في صياغة الإستراتيجيات المناسبة (سيد، ٢٠١٠أ). وتناولت دراسات عديدة علاقة التكاليف على أساس الأنشطة ببطاقة الأداء المتوازن، ومن هذه الدراسات على سبيل المثال: دراسة (عوض، ٢٠٠٩) التي هدفت إلى بيان أثر الربط والتكامل بين مقاييس بطاقة الأداء المتوازن، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير الأداء، ووجدت الدراسة أن المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن تتكامل فيما بينها، وتوجه إدارة الشركة إلى حل المشكلات بتسعير المنتجات، والخدمات، وإعادة تصميم إجراءات العمل، وتطوير الإستراتيجية لتقديم الخدمات وتحسين الأنشطة. وهدفت دراسة (Ednan and Davut, 2011) إلى تفعيل دور بطاقة الأداء المتوازن في تقدير التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ووجدت الدراسة أن التكاليف على أساس الأنشطة قضت على الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تكاملها مع المقاييس المالية وغير المالية، كما أن تكاملها يعطي مقاييس إستراتيجية ناجحة ومفيدة لمتخذي القرار. كما هدفت دراسة (Charles, 2012) إلى

محاكاة قياس الوزن لبطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، استناداً إلى دورة حياة المنتج (LCC)، ووجدت أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد المنتج في مرحلة النمو المبكرة في فهم العلاقة بين السبب والأثر، كما أنها تساعد التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المقاييس غير المالية في تقليل وقت دورة حياة المنتج.

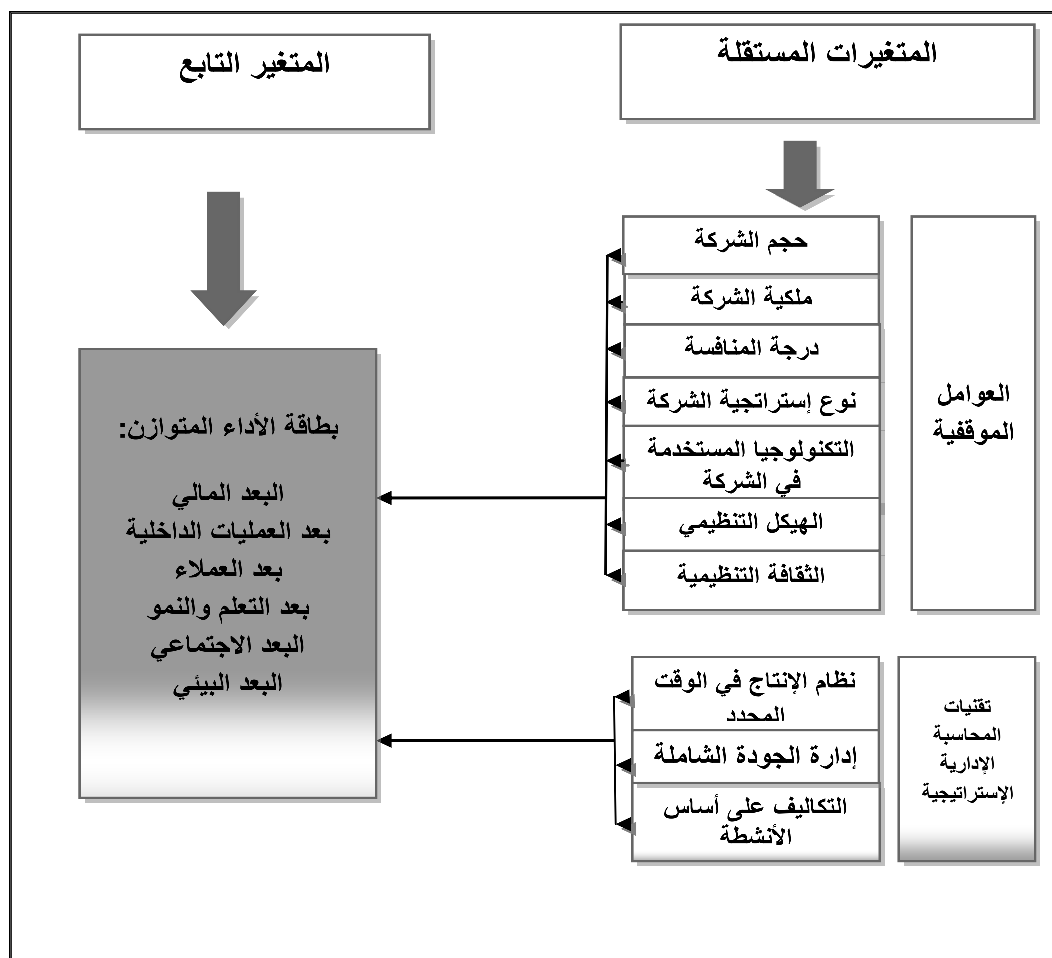
وبناء على ما سبق قام الباحث بصياغة الفرض بالطريقة التالية، من أجل اختباره والتأكد من صحته أو عدمها، وهو كالتالي:

- **الفرض العاشر:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وفي ضوء فروض الدراسة يمكن للباحث صياغة نموذجها في النقطة التالية:

### ٢/٣ نموذج الدراسة

**شكل رقم (٤/٣): يوضح نموذج الدراسة.**




**المصدر: النموذج من إعداد الباحث، بالاعتماد على فروض الدراسة.**

# الفصل الرابع

# منهجيّة وإجراءات الدراسة

## ١/٤ منهجية وإجراءات الدراسة

يهدف هذا الجزء إلى تحديد منهج الدراسة ومجتمعها، ومحددات الدارسة، والأداة المستخدمة، والإجراءات المتبعة في توزيع وجمع الاستبانات، وصدق الاستبانة الداخلي والخارجي، وخصائص عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المُستخدمة في الدراسة وبعد ذلك سيتم حساب المقاييس الإحصائية.

### ١/١/٤ منهج الدراسة

المنهج هو جمع الأفكار المتعلقة بموضوع الدراسة بطرق علمية، وتحليلها وفقاً لإجراءات علمية منطقية، وحسن عرضها وتنظيمها للكشف عن الحقيقة، أو الوصول إليها أو إثباتها (الترتوري، ٢٠١٠). وإذا كان منهج الدراسة هو الخطوات التي يتبعها الباحث، فمن وجهة نظر الباحث أن المنهج المناسب للدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لمعرفة نسبة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة في المملكة العربية السعودية، وعلاقتها بالمتغيرات الموقفية السبعة، المتمثلة في: حجم الشركة، والملكية، ودرجة المنافسة، ونوع الإستراتيجية، والتكنولوجيا، والهيكل التنظيمي، وعلاقتها باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المتمثلة في: نظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

*ولتجميع البيانات لتحقيق ما ذكر أعلاه، رجع الباحث إلى الأدبيات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وذلك من خلال الكتب العلميّة، والأبحاث العربية والأجنبية، وذلك من خلال المجلات والدوريات، والمؤتمرات، والرسائل، والأطروحات العلميّة، والمواقع الإلكترونية.

كما تم جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق الاستبانة، وعن طريق التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول)، وسوف يتناولها الباحث بشيء من التفصيل في نقطة أدوات الدراسة.

** جمع الباحث معظم الأدبيات السابقة من المكتبة الرقمية السعودية SDL، من خلال قواعد المعلومات العربية والأجنبية المتوافرة في المكتبة، وذلك من خلال اليوزر الذي منحته جامعة أم القرى للباحث؛ فمن خلال قواعد المعلومات العربية رجع الباحث إلى قاعدة معلومات الاقتصاد والإدارة EcoLink، وتغطي هذه القاعدة تقريباً جميع الدوريات الصادرة باللغة العربية، أما من خلال قواعد المعلومات الأجنبية فقد رجع الباحث إلى ثلاث قواعد معلومات أجنبية، وهي: قاعدة معلومات EBSCO، وقاعدة معلومات PROQUEST، وقاعدة معلومات SCIENCE DIRECT-ESEVIE، وتغطي القواعد الأجنبية الثلاث تقريباً معظم الدوريات الصادرة باللغة الإنجليزية.

## ٢/١/٤ حدود الدراسة

**أولاً**: تقتصر الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) في المملكة العربية السعودية عام ٢٠١٣م فقط، دون غيرها من الشركات، سواء غير المدرجة، أم في القطاعات الأخرى.

**ثانيا**: اقتصرت الدراسة على أداتين: تمثلت الأداة الأولى استبانة غطت المتغير التابع، ويتمثل بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وغطت سبع متغيرات مستقلة تمثلت في أربع متغيرات موقفية، وهي: درجة المنافسة، والإستراتيجية المستخدمة، والهيكل التنظيمي، والثقافة التنظيمية. كما غطت تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وهي: إدارة الجودة الشاملة، والإنتاج في الوقت المحدد، والتكاليف على أساس الأنشطة. أما الأداة الثانية، فقد اقتصرت على التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول)، وغطت متغيرين مستقلين، هما: حجم الشركة، والملكية، وسبب اختيار الباحث حجم الشركة والملكية من التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول) أنها تعطي دقة أكثر من الحصول عليها من قائمة الاستبيان؛ لأنها تخضع لرقابة هيئة سوق المال، كما أن تقرير مجلس الإدارة يراجع من قبل مراجع خارجي مستقل.

**ثالثا**: نظراً إلى وجود وحدات تابعة للشركات محل الدراسة في جميع مناطق المملكة، فقد اقتصرت الدراسة على وحدة الشركة الرئيسة، واستبعاد الوحدات الفرعية في المناطق الأخرى.

**رابعا**: نظراً إلى عدم وجود تقسيم واضح لموقع تداول للشركات الصناعية المساهمة، فقد وضع الباحث شرطاً واحداً من أجل تحديد مجتمع الدراسة، ويجب أن تحقق أية شركة هذا الشرط من أجل أن تكون ضمن مجتمع الدراسة، وهو أن يكون لدى الشركة مصنع واحد على الأقل، وقد حققت هذا الشرط ٦٤ شركة من ٥ قطاعات، والجدول رقم: (٢/٤) في مجتمع الدراسة يوضح نتيجة ذلك.

**خامسا**: تقتصر الدراسة على أداة واحدة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، هي: التكاليف على أساس الأنشطة. كما يقتصر على نظام واحد من أنظمة الإنتاج، هو: الإنتاج في الوقت المحدد. كما يقتصر على أسلوب أو منهج إداري واحد، هو: إدارة الجودة الشاملة.

**سادسا**: هناك عوامل عديدة في البيئة التصنيعية للشركة، ربما تؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، لم يتناولها الباحث، مثل: التكلفة المستهدفة، وأسلوب كايزن، والمقاييس المرجعية، وتحليل سلسلة القيمة، ودورة حياة المنتج، والإنتاج بدون فاقد، وإدارة الأنشطة وفق الأنشطة.... يمكن لباحثين آخرين القيام بدراستها.

### ٣/١/٤ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول)، باعتبار أن الشركات في هذا القطاع تشهد نمواً وتطوراً سريعين، إضافة إلى أنها أكثر تعرضاً للمنافسة محلياً ودولياً. حيث نشر موقع (Menafn المشار إليه في صحيفة عاجل الإلكترونية، ١٤٣٥/١/١٥) تقريراً توقع فيه أن تكون المملكة العربية السعودية ثالث أكبر دولة في العالم مصدرة لمنتجات البتروكيماويات، بحصة تبلغ ١٠% من حصة الصادرات البتروكيماوية العالمية، بحلول عام ٢٠١٥؛ كما ذكر في التقرير أن قيمة الصادرات البلاستيكية السعودية شهدت قفزه هائلة، من ٥٠٠ مليون دولار أمريكي عام ١٩٨٥م إلى ٢٢ مليار دولار عام ٢٠١١م. ويعتقد الباحث أن الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) تعطي معلومات أكثر من مثيلتها غير المدرجة، لأنها تحت رقابة مستمرة من هيئة سوق المال، إضافة إلى أن هيئة سوق المال فرضت على جميع الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ما يعزز مستوى الثقة للشركات محل الدراسة لدى الباحث، إضافة إلى سهولة التعرف على مكان الشركات وعناوينها ووسائل الاتصال بها من رقم الهاتف والبريد الإلكتروني، ما يطمئن الباحث على عدم إغفال أي من تلك الشركات محل الدراسة.

ويتمثل المجتمع الإحصائي للدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة في المملكة العربية السعودية المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول) عام ٢٠١٣م، وعددها (٦٤) شركة، كما هو موضح في الجدول رقم (٢/٤). ونظراً إلى صغر حجم العينة فقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل، الذي يعرف بأنه الطريقة المناسبة للعينة الصغيرة، التي تتم عن طريق جمع البيانات من جميع مفردات الدراسة (جمعة، ٢٠١٠). ووزع الباحث (٦٤) استبانة، استهدفت وحدة الشركة، ويرجع توجيه الاستبانة إلى وحدة الشركة بناء على دراسة استطلاعية قام بها الباحث على عينة من الشركات محل الدراسة، حيث تبين للباحث أن كل شركة تختلف عن مثيلاتها بالهيكل التنظيمي، فبعض الشركات يكون المدير المالي هو الذي لدية الخبرة والمعرفة الكافية ببرامج التطوير والإستراتيجية التي تطبقها كل شركة، ويقوم بإعداد التقارير عن الأداء ورفعها إلى الإدارة العليا، والبعض الآخر يكون مدير التطوير والأداء هو المسئول وأخرى، يكون مدير إدارة الجودة، وأخرى يكون المدير التنفيذي.

الجدول رقم (٢/٤): الشركات الصناعية المساهمة محل الدراسة.

| الرقم التسلسلي حسب القطاع والشركة | اسم الشركة | الرقم التسلسلي حسب القطاع والشركة | اسم الشركة | الرقم التسلسلي حسب القطاع والشركة | اسم الشركة |
|---|---|---|---|---|---|
| قطاع البتر وكيمياويات | | ٩/٢ | أسمنت الجنوب | ٥/٤ | شاكر |
| ١/١ | كيمانول | ١٠/٢ | أسمنت ينبع | ٦/٤ | الدوائية |
| ٢/١ | بتروكيم | ١١/٢ | أسمنت الشرقية | ٧/٤ | زجاج |
| ٣/١ | سابك | ١٢/٢ | أسمنت تبوك | ٨/٤ | فيبكو |
| ٤/١ | سافكو | ١٣/٢ | أسمنت الجوف | ٩/٤ | معدنية |
| ٥/١ | التصنيع | قطاع الزراعة والصناعات الغذائية | | ١٠/٤ | الكيميائية |
| ٦/١ | نماء | ١/٣ | صافولا | ١١/٤ | صناعة الورق |
| ٧/١ | المجموعة السعودية | ٢/٣ | وفرة | ١٢/٤ | العبداللطيف |
| ٨/١ | الصحراء | ٣/٣ | سدافكو | قطاع التشييد والبناء | |
| ٩/١ | ينساب | ٤/٣ | المراعي | ١/٥ | أسلاك |
| ١٠/١ | سبكيم العالمية | ٥/٣ | حلواني اخوان | ٢/٥ | أنابيب السعودية |
| ١١/١ | المتقدمة | ٦/٣ | نادك | ٣/٥ | الخزف السعودي |
| ١٢/١ | كيان | ٧/٣ | جاكو | ٤/٥ | جبسكو |
| ١٣/١ | بترو رابغ | ٨/٣ | تبوك الزراعية | ٥/٥ | الكابلات |
| قطاع الاسمنت | | ٩/٣ | الاسماك | ٦/٥ | صدق |
| ١/٢ | أسمنت حائل | ١٠/٣ | الشرقية الزراعية | ٧/٥ | أمانتيت |
| ٢/٢ | أسمنت نجران | ١١/٣ | الجوف الزراعية | ٨/٥ | أنابيب العربية |
| ٣/٢ | أسمنت المدينة | ١٢/٣ | جازان للتنمية | ٩/٥ | الزامل لصناعة |
| ٤/٢ | أسمنت الشمالية | قطاع الاستثمار الصناعي | | ١٠/٥ | البابطين |
| ٥/٢ | أسمنت العربية | ١/٤ | تكوين | ١١/٥ | الفخارية |
| ٦/٢ | أسمنت اليمامة | ٢/٤ | بي سي آي | ١٢/٥ | مسك |
| ٧/٢ | أسمنت السعودية | ٣/٤ | معادن | ١٣/٥ | البحر الأحمر |
| ٨/٢ | أسمنت القصيم | ٤/٤ | السريع | المجموع | ٦٤ |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على موقع تداول للأوراق المالية لعام ٢٠١٣.

## ٤/١/٤ خصائص أفراد عينة الدراسة

يتصف أفراد عينة الدراسة بعدد من الخصائص الشخصية والوظيفية نوضحها فيما يلي:

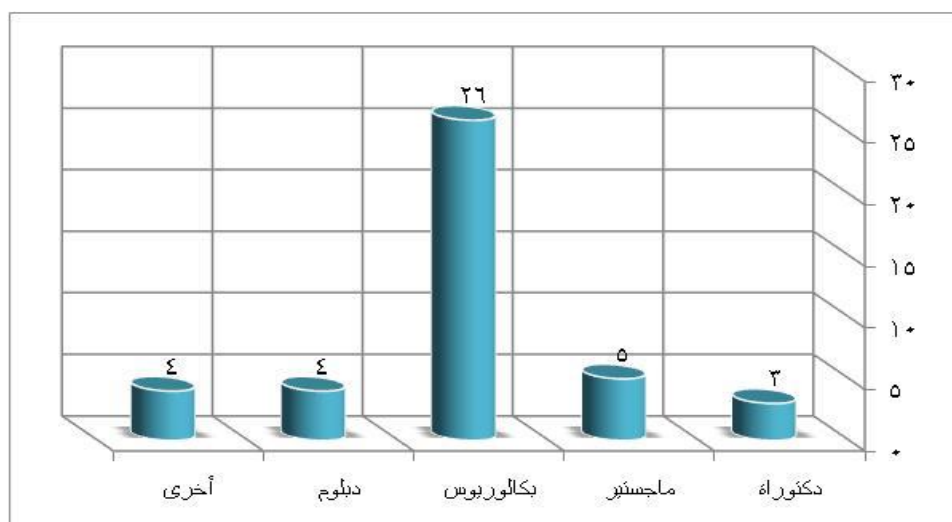
### ١/٤/١/٤ المؤهل العلمي

**جدول رقم (٣/٤): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي.**

| البيان | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| دكتوراه | ٣ | ٧,٢ |
| ماجستير | ٥ | ١١,٩ |
| بكالوريوس | ٢٦ | ٦١,٩ |
| دبلوم | ٤ | ٩,٥ |
| أخرى | ٤ | ٩,٥ |
| الإجمالي | ٤٢ | ١٠٠,٠ |

يوضح الجدول رقم (٣) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي، حيث أن هناك (٢٦) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٦١,٩%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، كما أن هناك (٥) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (١١,٩%) مؤهلهم العلمي ماجستير، في حين أن هناك (٤) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٩,٥%) مؤهلهم العلمي (دبلوم، أخرى)، وهناك (٣) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٧,١%) مؤهلهم العلمي دكتوراه.

**شكل رقم (٥/٤): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي.**



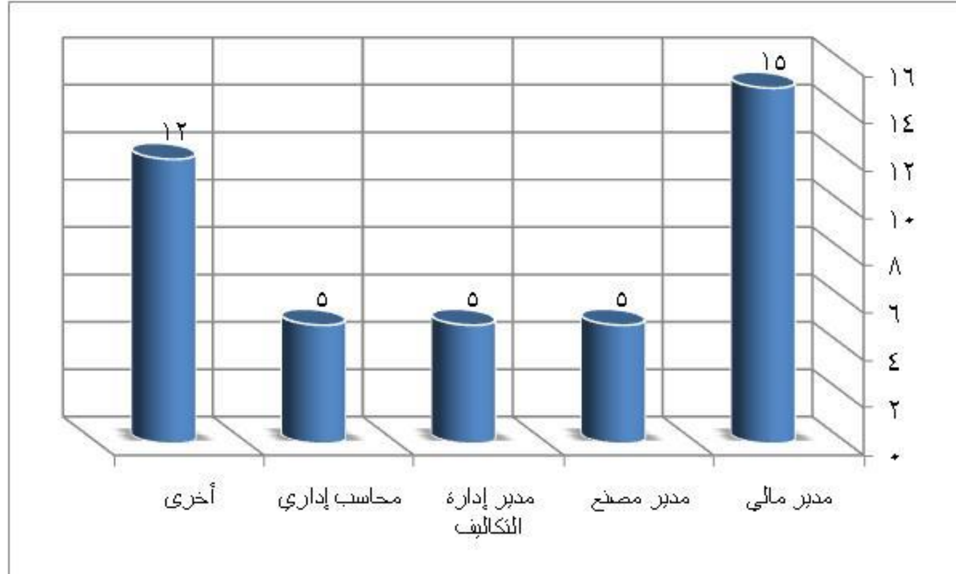
### ٢/٤/١/٤ الوظيفة التي يشغلها المستجيب

**جدول رقم (٤/٤): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة.**

| البيان | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| مدير مالي | ١٥ | ٣٥,٧ |
| مدير مصنع | ٥ | ١١,٩ |
| مدير إدارة التكاليف | ٥ | ١١,٩ |
| محاسب إداري | ٥ | ١١,٩ |
| أخرى | ١٢ | ٢٨,٦ |
| الإجمالي | ٤٢ | ١٠٠,٠ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٤) أن هناك (١٥) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٣٥,٧%) يشغلون وظيفة مدير مالي، كما أن هناك (١٢) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٢٨,٦%) يشغلون وظائف أخرى داخل الشركة، في حين أن هناك (٥) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (١١,٩%) يشغلون وظائف (مدير مصنع، مدير إدارة التكاليف، محاسب إداري).

**شكل رقم (٦/٤): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة.**



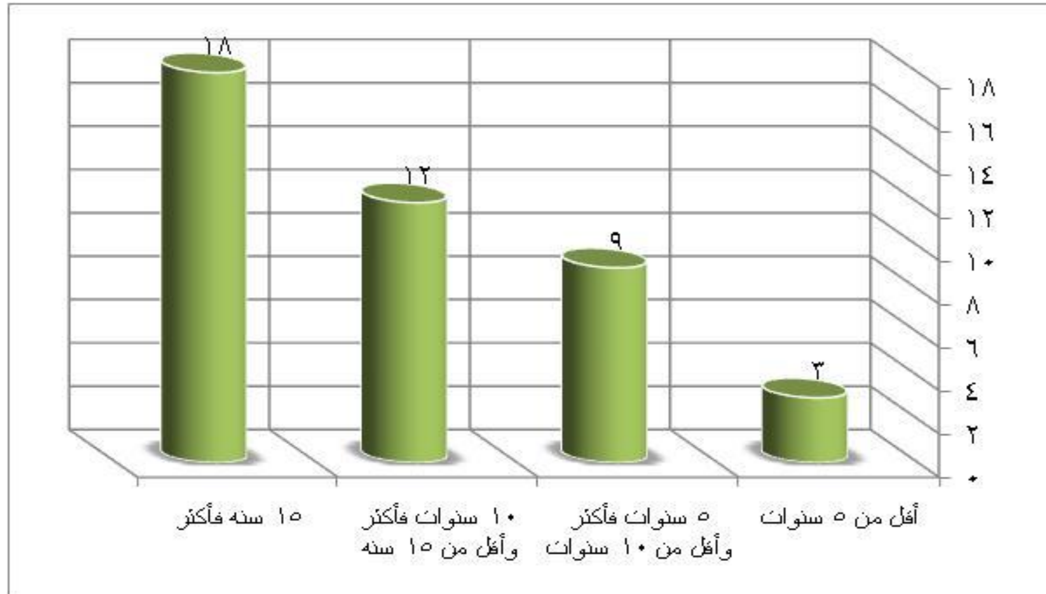
### ٣/٤/١/٤ عدد سنوات الخبرة

**جدول رقم (٥/٤): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة.**

| البيان | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من ٥ سنوات | ٣ | ٧,١ |
| ٥ سنوات فأكثر وأقل من ١٠ سنوات | ٩ | ٢١,٤ |
| ١٠ سنوات فأكثر وأقل من ١٥ سنه | ١٢ | ٢٨,٦ |
| ١٥ سنة فأكثر | ١٨ | ٤٢,٩ |
| الإجمالي | ٤٢ | ١٠٠,٠ |

يوضح الجدول رقم (٥) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة، حيث أن هناك (١٨) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٤٢,٩%) خبرتهم (١٥ سنة فأكثر)، كما أن هناك (١٢) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٢٨,٦%) تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (١٠ سنوات فأكثر وأقل من ١٥ سنة)، في حين أن هناك (٩) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٢١,٤%) تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (٥ سنوات فأكثر وأقل من ١٠ سنوات)، وهناك (٣) من أفراد عينة الدراسة بنسبة (٧,١%) خبرتهم (أقل من ٥ سنوات).

**شكل رقم (٧/٤): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة.**



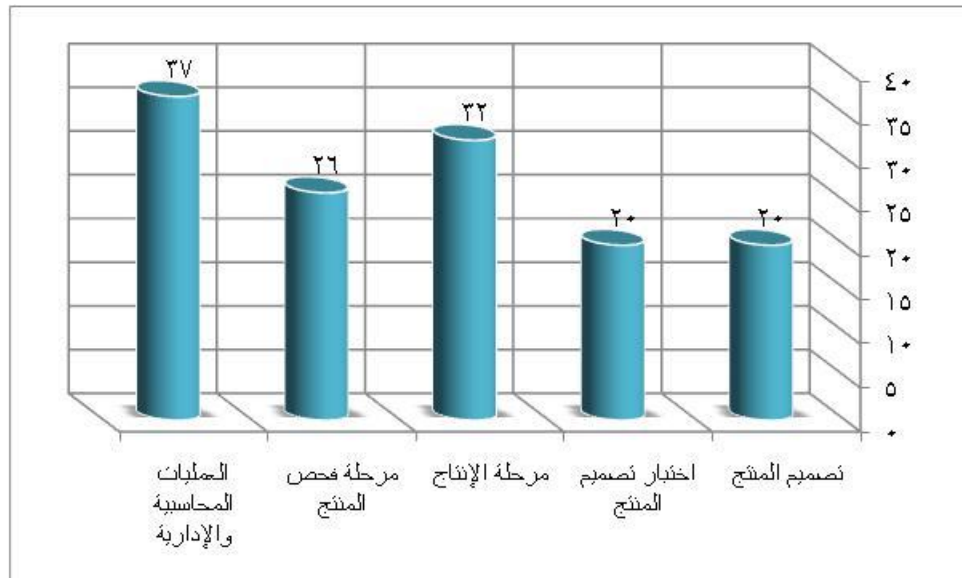
### ٤/٤/١/٤ المرحلة التي تطبق فيها الشركة التكنولوجيا

جدول رقم (٤/٦): المرحلة التي تطبق فيها الشركة التكنولوجيا.

| المرحلة | نعم | | لا | | الإجمالي | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرارات | النسبة المئوية | التكرارات | النسبة المئوية | التكرارات | النسبة المئوية |
| تصميم المنتج | ٢٠ | ٤٧,٦ | ٢٢ | ٥٢,٤ | ٤٢ | ١٠٠,٠ |
| اختبار تصميم المنتج | ٢٠ | ٤٧,٦ | ٢٢ | ٥٢,٤ | ٤٢ | ١٠٠,٠ |
| مرحلة الإنتاج | ٣٢ | ٧٦,٢ | ١٠ | ٢٣,٨ | ٤٢ | ١٠٠,٠ |
| مرحلة فحص المنتج | ٢٦ | ٦١,٩ | ١٦ | ٣٨,١ | ٤٢ | ١٠٠,٠ |
| العمليات المحاسبية والإدارية | ٣٧ | ٨٨,١ | ٥ | ١١,٩ | ٤٢ | ١٠٠,٠ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٦) أن مرحلة العمليات المحاسبية والإدارية تأتي بالمرتبة الأولى من حيث تطبيق التكنولوجيا بتكرار (٣٧) من الشركات محل الدراسة وبنسبة (٨٨,١%)، يليها مرحلة الإنتاج بتكرار (٣٢) شركة وبنسبة (٧٦,٢%)، وبالمرتبة الثالثة تأتي مرحلة فحص المنتج بتكرار (٢٦) من الشركات محل الدراسة وبنسبة (٦١,٩%)، وفي الأخير تأتي كل من مرحلتي (تصميم المنتج، اختبار تصميم المنتج) بتكرار (٢٠) من الشركات محل الدراسة وبنسبة (٤٧,٦%).

شكل رقم (٤/٨): المرحلة التي تطبق فيها الشركة التكنولوجيا.



## ٥/١/٤ أدوات الدراسة وطرق قياسها

اشتملت الدراسة على أداتين:

**١/٥/١/٤ الأداة الأولى استبانة**

تألفت الاستبانة بصورتها النهائية من ثلاثة أجزاء، حيث تضمن الجزء الأول معلومات عامة عن المستجيب، وتضمن الجزء الثاني قياس المتغير التابع؛ وهو معرفة نسبة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويتم قياسها من خلال ستة أبعاد، هي: البعد المالي، وبُعد العمليات الداخلية، وبُعد العملاء، وبُعد التعلم والنمو، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي. ويشمل كل بعد مقاييس عدة. واستخدام الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير مستخدم إطلاقاً، والرقم (٧) مستخدم على نطاق واسع، وهكذا مع بقية الأرقام الأخرى.

والجزء الثالث يشمل المتغيرات المستقلة، وينقسم إلى جانبين: الجانب الأول: يشمل العوامل الموقفية التي سوف يختبر الباحث علاقتها بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وهي كالتالي: متغير المنافسة، وهو ما أخذت به دراسة (Mia, and Alam, 1998)، ودراسة (Haldma and Laats, 2002) ، ودراسة (Zuriekat,2008) ، ودراسة (Zuriekat and Al-Sharari, 2008) ، ودراسة (Ling Lee, and Jung Yang, 2011) ، ودراسة (Al-Omiri, 2014)، وهي ما أخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير موافق إطلاقاً، والرقم (٧) موافق مطلقاً، وهكذا مع بقية الأرقام الأخرى، وتم قياسها بتغيرات السوق، وفي طلبات العملاء وتغير أذواقهم، وعن طريق دخول منافسين جدد إلى السوق أو الاندماج والتعاون بين المنافسين.

ومتغير نوع الإستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة، وهو ما أخذت به دراسة (Gosselin, 2005)، ودراسة (Jusoh, 2010)، ودراسة (الحركان، ٢٠١٢) ودراسة (Khani and Ahmadi, 2012) ، التي تتمثل في: إستراتيجية المغامر، وإستراتيجية المدافع، وإستراتيجية المحلل، وإستراتيجيه المتفاعل، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من رقم (١) غير مستخدم إطلاقاً، والرقم (٧) مستخدم على نطاق واسع، وهكذا مع بقية الأرقام الأخرى.

ومتغير التكنولوجيا المستخدمة في الشركة، وهو ما أخذت به دراسة ( Ribeiro and Melo, 2008)، ودراسة (Shutibhinyo, 2012)، ودراسة (Evi et al, 2013) ، ودراسة (Olimpio et al, 2013)، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت

السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير موافق إطلاقا، والرقم (٧) موافق مطلقاً، وهكذا مع بقية الأرقام الأخرى، وتم قياسها في تكامل نظم المعلومات في الشركة، مثل: نظام المبيعات، ونظام الشراء، ونظام التصنيع في جميع مراحله من تصميم المنتج واختباره، وفي مرحلة الإنتاج.

ومتغير الهيكل التنظيمي، وهو ما أخذت به دراسة (Gosselin, 2005)، ودراسة (Ribeiro and Melo, 2008)، ودراسة (Zuriekat,2008)، ودراسة (Quesado, Guzman and Rodrigues, 2014)، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) لا يستخدم إطلاقاً، والرقم (٧) يستخدم بشكل واسع، وهكذا مع بقية الأرقام الأخرى، وتم قياسه في درجة التعقيد، والرسمية، والمركزية.

ومتغير الثقافة التنظيمية، وهو ما أخذت به دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) ودراسة (Deem et al, 2010) ودراسة (Quesado et al, 2014) ، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير موافق إطلاقاً، والرقم (٧) موافق مطلقاً، وهكذا مع بقية الأرقام الأخرى، وتم قياسها عن طريق ما يسهم به الأفراد في الشركة بما يحملون من خبرة، وعن طريق ربط صانعي القرار الثقافة بأهداف وإستراتيجية الشركة، ومشاركة صانعي القرار أفراد الشركة في اتخاذ القرار.

أما الجانب الثاني: فيشمل علاقة استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وتمثلت في: نظام الإنتاج في الوقت المحدد، وهو ما أخذت به دراسة (Eker and Pala, 2008)، ودراسة (Lazol and Eker, 2008)، ودراسة (Schoute, 2013 ، ودراسة (Al-Omiri, 2014)، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير مستخدم إطلاقاً، والرقم (٧) مستخدم على نطاق واسع، وتم قياسه في تخفيض تكرار وقت إعداد الآلات، وتصميم المصنع بشكل منظم يساعد في مرونة التصنيع، واستلام المواد الخام من المورد بحسب الحاجة.

ونظام إدارة الجودة الشاملة، وهو ما أخذت به دراسة (Eker and Pala, 2008) ، ودراسة (Lazol and Eker, 2008)، ودراسة (Sholihin and Laksmi, 2009)، ودراسة (النمري، ٢٠١٢)، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير مستخدم إطلاقاً، والرقم (٧) مستخدم على نطاق واسع، وتم قياسها باستخدام المقاييس المرجعية للجودة ومقارنتها بالشركات الرائدة، وتكرار الرقابة على عمليات اختبار تحسين الجودة.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهو ما أخذت به دراسة (عوض، ٢٠٠٩)، ودراسة (Ednan and Davut, 2011)، ودراسة (Charles, 2012)، وأخذت به دراسة الباحث. واستخدم الباحث مقياس ليكرت السباعي؛ بداية من الرقم (١) غير مستخدم إطلاقاً، والرقم (٧) مستخدم على نطاق واسع، وتم قياسها عن طريق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس كل نشاط على حدة، وتخصيص تكاليف الأنشطة المسببة لوجودها، وتحديد تكلفة كل نشاط، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من نشاط معين.

### ٢/٥/١/٤ الأداة الثانية التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول)

استخدم الباحث التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول) من خلال متغيرين مستقلين، هما: حجم الشركة، والملكية، ويقاس حجم الشركة عادةً بالقيمة الإجمالية للمبيعات أو القيمة الإجمالية لأصول الشركة (Kettinger et al, 1994). كما أجمعت دراسة (الحركان، ٢٠١٢) ودراسة (النمري، ٢٠١٢) ودراسة (Al-Omiri, 2014) على وجود ثلاثة مقاييس لحجم الشركة يمكن اختيارها أو الاختيار منها، وهي: قيمة إجمالي الأصول، وعدد العاملين، وحجم المبيعات. وأخذ الباحث بحجم المبيعات مقياساً لحجم الشركة. وأخذت به دراسة (Quesado et al, 2014).

أما الملكية فيمكن قياسها من خلال نسبة أو حصة ما يملكه كبار الملاك من رأس مال الشركة (يوسف، ٢٠١٢). وتنقسم إلى ملكية وطنية، وملكية أجنبية، وتنقسم الملكية الوطنية إلى ملكية حكومية، وملكية عائلية، وملكية شركات أخرى؛ والجدول رقم (٧/٤) يبين إجمالي المبيعات، ونسبة الملكية من رأس مال الشركة.

**الجدول رقم (٧/٤): إجمالي المبيعات، ونسبة الملكية من رأس مال الشركة.**

| مسلسل | الشركة | رأس المال | إجمالي المبيعات السنوية لعام ٢٠١٣ (الأرقام بالمليون ريال سعودي) | الملكية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | ملكية وطنية | | |
| | | | | ملكية عائلية وشركات أخرى | ملكية حكومية | ملكية أجنبية |
| ١ | قطاع البتروكيماويات | | | | | |
| ١/١ | كيمانول | ١,٢٠٦,٠٠٠,٠٠٠ | ٨٧٣,٧٢ | %٢١,٤ | %٠ | %٠ |
| ٢/١ | بتروكيم | ٤,٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٤,٤٣٦,٦٨ | %٥٠ | %٣٢ | %٠ |
| ٣/١ | سابك | ٣٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١٨,٩٠٣,١٥ | %٠ | %٧٥,٦ | %٠ |
| ٤/١ | سافكو | ٣,٣٣٣,٣٣٣,٣٣٠ | ٤,٢٤٠,٤٠ | %٤٢,٩ | %١٧,١ | %٠ |
| ٥/١ | التصنيع | ٦,٦٨٩,١٤١,٦٦٠ | ١,٨١٩,٩٧ | %٢٤,٩ | %٨,٦ | %١١,٥ |
| ٦/١ | نماء | ١,٢٨٥,٢٠٠,٠٠٠ | ٧٤٤,٠٩ | %٧,٤ | %٠ | %٠ |
| ٧/١ | المجموعة | ٤,٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٤,٤٣٦,٦٨ | %٦,٣ | %١٠,٦ | %٠ |
| ٨/١ | الصحراء | ٤,٣٨٧,٩٥٠,٠٠٠ | ٢,٣٧٧,٩٨ | %٧,٩ | %٥,٩ | %٠ |
| ٩/١ | ينساب | ٥,٦٢٥,٠٠٠,٠٠٠ | ٩,٣٥٣,٦٥ | %٥١ | %١١,٥ | %٠ |
| ١٠/١ | سبكيم | ٣,٦٦٦,٦٦٦,٦٦٠ | ٣,٩٥٩,١٠ | %١٤,٧ | %٧,٧ | %٨,٢ |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١١/١ | المتقدمة | ١,٦٣٩,٩٥٠,٠٠٠ | ٢,٧٨٥,٦٠ | %٧,٩ | %٦,٣ | %٠ |
| ١٢/١ | كيان | ١٥,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١٠,٣٥٢,٦٥ | %٣٥ | %٠ | %٠ |
| ١٣/١ | بترورابغ | ٨,٧٦٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٥٠,٥٩٧,٧١ | %٣٧,٥ | %٠ | %٣٧,٥ |
| ٢ | | قطاع الأسمنت | | | | |
| ١/٢ | حائل | ٩٧٩,٠٠٠,٠٠٠ | ١٥٩,٠٢ | %١٨,٣ | %٠ | %٠ |
| ٢/٢ | نجران | ١,٧٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٦٣١,٦٤ | %٣١ | %٠ | %٠ |
| ٣/٢ | المدينة | ١,٨٩٢,٠٠٠,٠٠٠ | ٤٣٣,٤٣ | %٣١,٥ | %٠ | %٠ |
| ٤/٢ | الشمالية | ١,٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٧٨٧,٣٥ | %١٢ | %٠ | %٠ |
| ٥/٢ | العربية | ١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٣٣٨,٣٦ | %١٣,٩ | %٥,٢ | %٠ |
| ٦/٢ | اليمامة | ٢,٠٢٥,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٥٤١,٨٦ | %٩,٧ | %١٣,٨ | %٠ |
| ٧/٢ | السعودية | ١,٥٣٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٢,١٨٧,٢٦ | %٨ | %١٤,٨ | %٠ |
| ٨/٢ | القصيم | ٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٠٥٠,٦١ | %٠ | %٤٨,٧ | %٠ |
| ٩/٢ | الجنوب | ١,٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٧٧٥,١٥ | %٠ | %٥٣,٢ | %٠ |
| ١٠/٢ | ينبع | ١,٥٧٥,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٦٢٠,٢٦ | %١٩,٩ | %٢٢,٣ | %٠ |
| ١١/٢ | الشرقية | ٩٦٧,٥٠٠,٠٠٠ | ٨٢٨,٧٢ | %٠ | %٣٠,٦ | %٠ |
| ١٣/٢ | تبوك | ٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٣٥٥,٥٩ | %١٢,٣ | %٥ | %٠ |
| ١٤/٢ | الجوف | ١,٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٢٩٣,٨٣ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ٣ | | قطاع الزراعة والصناعات الغذائية | | | | |
| ١/٣ | صافولا | ٥,٣٣٩,٨٠٦,٦٨٤ | ٢٦,٣٦٩,٩٧ | %٣٣,٦ | %١٠,٢ | %٠ |
| ٢/٣ | وفرة | ٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٨٦,١٦ | %٦,٤ | %٠ | %٠ |
| ٣/٣ | سدافكو | ٣٢٥,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٥٥٢,٨٢ | %١١,٦ | %٠ | %٤٠,١ |
| ٤/٣ | المراعي | ٦,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١١,٢١٩,١٨ | %٧٠,٨ | %٠ | %٠ |
| ٥/٣ | حلواني اخوان | ٢٨٥,٧١٤,٣٠٠ | ٩٥٨,١٠ | %٦٢,٤ | %٠ | %٠ |
| ٦/٣ | نادك | ٧٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٩٢٨,٠٩ | %٨,٣ | %٢٠ | %٠ |
| ٧/٣ | جاكو | ٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٦٩,٩٩ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ٨/٣ | تبوك الزراعية | ٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١٢٠,٩٩ | %٢٥ | %٠ | %٠ |
| ٩/٣ | الاسماك | ٥٣٥,٣٧٥,٠٠٠ | ٧٧,٥٤ | %٢١,٤ | %٣٩,٩ | %٠ |
| ١٠/٣ | الشرقية الزراعية | ٧٥,٠٠٠,٠٠٠ | ١٨,١٢ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ١١/٣ | الجوف الزراعية | ٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٣٤٠,٩٩ | %٥,٤ | %٠ | %٠ |
| ١٢/٣ | جازان الزراعية | ٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٤٤,٥٠ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ٤ | | قطاع الاستثمار الصناعي | | | | |
| ١/٤ | تكوين | ٣٥٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٧٣١,٠٢ | %٦٤,٧ | %٠ | %٠ |
| ٢/٤ | بى سى آي | ٢٧٥,٠٠٠,٠٠٠ | ٦٥٨,٩٥ | ٤٣,١٠ | %٠ | %٠ |
| ٣/٤ | معادن | ٩,٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٦,٠٤٧,٢٦ | %٠ | %٦٧ | %٠ |
| ٤/٤ | السريع | ٣٧٥,٠٠٠,٠٠٠ | ٨٦٦,٢٢ | %٣٨,٢ | %٠ | %٠ |
| ٥/٤ | شاكر | ٣٥٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٧٤١,٠٢ | %٤٥,٨ | %٠ | %٠ |
| ٦/٤ | الدوائية | ١,٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٢٩٦,٦٢ | %٢٠,٤ | %١٣ | %٠ |
| ٧/٤ | زجاج | ٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ١٠٢,٠٢ | %٢٦,٢ | %٠ | %٠ |
| ٨/٤ | فيبكو | ١١٥,٠٠٠,٠٠٠ | ٢١٤,٣٤ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ٩/٤ | معدنية | ٢٨١,١٢٠,٨٩٠ | ٣٨٠,٨٦ | %٣٥,٤ | %٠ | %٠ |
| ١٠/٤ | الكيميائية | ٦٣٢,٤٠٠,٠٠٠ | ٢,٢٧٥,١٢ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ١١/٤ | الورق | ٤٥٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٨١٩,٧٤ | %٤٧,٧ | %٠ | %٠ |
| ١٢/٤ | العبداللطيف | ٨١٢,٥٠٠,٠٠٠ | ١,٣٤٧,٩٦ | %٦٦ | %٠ | %٠ |
| ٥ | | قطاع التشييد والبناء | | | | |
| ١/٥ | أسلاك | ٤٣٨,٧٥٠,٠٠٠ | ١,٠٠١,٣٢ | %١٢ | %٠ | %٠ |
| ٢/٥ | أنابيب السعودية | ٥١٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٨٣٩,٣٤ | %٥١,٢ | %٠ | %١٦,٣ |
| ٣/٥ | الخزف | ٣٧٥,٠٠٠,٠٠٠ | ١,٦٠٠,٥٥ | %٦,٢ | %٢١,٥ | %٠ |
| ٤/٥ | جبسكو | ٣١٦,٦٦٦,٦٦٧ | ٨٠,٥٤ | %٢٥,٨ | %٠ | %٠ |
| ٥/٥ | الكابلات | ٧٦٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٢,٤٧٧,٨٦ | %١٦,٦ | %٠ | %٠ |
| ٦/٥ | صدق | ٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٣١٩,٧٥ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ٧/٥ | اميانتيت | ١,١٥٥,٠٠٠,٠٠٠ | ٣,١٣٠,٦٧ | %١٣,٢ | %٠ | %٠ |
| ٨/٥ | أنابيب العربية | ٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٣٨٣,٢٤ | %١٣,٨ | %٠ | %٠ |
| ٩/٥ | الزامل | ٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٥,٥٢١,٨٤ | %١٩,٩ | %٥ | %٠ |
| ١٠/٥ | البابطين | ٤٢٦,٣١٣,١٢٠ | ١,٣٨٨,٩٨ | %٠ | %٠ | %٠ |
| ١١/٥ | الفخارية | ١٥٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٣٠٣,٤٢ | %٤٤,٧ | %٠ | %٠ |
| ١٢/٥ | مسك | ٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٩٣٠,٧٣ | %١٣,٧ | %٠ | %٠ |
| ١٣/٥ | البحر الأحمر | ٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٩٧١,٤١ | %٧٢,٦ | %٠ | %٠ |
| مجموع الشركات عينة الدراسة | | | ٦٤ | | | |

**المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير المنشورة في سوق الأوراق المالية (تداول).**

## ٦/١/٤ الإجراءات المتبعة في توزيع وجمع قوائم الاستقصاء

أولاً: قام الباحث بالاتصال الهاتفي بالشركات عينة الدراسة قبل إرسال الاستبانات، من أجل دعوتهم إلى المشاركة في تعبئة الاستبانة، وتم إعطاؤهم فكرة عن أهداف الدراسة، كما تم إبلاغ المشاركين بأن المعلومات التي يحصل عليها الباحث من خلال الاستبانة ستحاط بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

وبناء على المكالمة الهاتفية قام الباحث بالتأكد من البريد الإلكتروني، ومن ثم قام بإرسال الاستبانة بالبريد الإلكتروني إلى جميع الشركات محل الدراسة، وعددها (٦٤) شركة، وبعد ثلاثة أسابيع وردت إلى الباحث (١٢) استبانة فقط، ثم قام الباحث بإرسال القائمة مرة أخرى إلى الشركات غير المستجيبة، وكرر الباحث الإرسال والاتصال، وبعد شهرين بلغ عدد القوائم المستردة (٢٣) استبانة فقط، ثم سافر الباحث إلى منطقة الرياض، واستغرق الوقت للحصول على (١٠) قوائم إضافية أسبوعاً كاملاً، ومن ثم سافر إلى المنطقة الشرقية: الدمام، والجبيل الصناعية، وحصل على (٦) قوائم فقط، ثم سافر إلى مدينة جدة، وحصل على (٣) قوائم استقصاء. وبلغ إجمالي ما حصل عليه الباحث من الاستبانات خلال ثلاثة أشهر ونصف الشهر تقريباً (٤٢) استبانة، من اصل (٦٤) استبانة موزعة، وتبقت (٢٢) شركة لم تستجيب رغم محاولة الباحث. ويرجع سبب عدم رجوع العدد المتبقي من الاستبانات إلى أن بعض الشركات منعت الباحث من الدخول؛ بحجة أنه لا يوجد شخص يدعوك إلى دخول الشركة، رغم محاولة الباحث الدخول إلى تلك الشركات، وخصوصاً الشركات الموجودة في المنطقة الشرقية، ومدينة جدة. والجدول رقم (٨/٤) يوضح عدد الاستبانات الموزعة، والمستردة، والخاضعة للتحليل، مع نسبة الاسترداد، والنسبة الخاضعة للتحليل.

**الجدول رقم (٨/٤): الاستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل مع النسب.**

| البيان | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| الاستبانات الموزعة | ٦٤ | ١٠٠% |
| الاستبانات المستردة | ٤٢ | ٦٥,٧% |
| الاستبانات غير المستردة | ٢٢ | ٣٤,٣% |
| الاستبانات القابلة للتحليل | ٤٢ | ٦٥,٧% |

**المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبانات.**

## ١/٢/٤ ثبات وصدق الأداة

يقصد بالثبات هو توافق أداوت الدراسة من ناحية وجوب تماثل النتائج المتحققة في الظروف المتماثلة؛ ويجب أن يحصل المشاركون في الدراسة الذين يستخدمون نفس الأدوات على نفس النتائج في الظروف المتطابقة؛ أما صدق الأداة يعني قياس الدرجة التي ينجز فيها الباحث دراسة ووفقاً للأهداف التي وضعها؛ وكذلك وضوح فقرات الدراسة ومفرداتها، بحيث تكون مفهومة لمن يستخدمها (سميث، ٢٠١٤).

وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة من خلال ما يأتي:

### ١/١/٢/٤ الصدق الخارجي لأداة الدراسة

بعد الانتهاء من بناء أداة الدراسة والتي تناولت **العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن**، تم عرضها على سبعة محكمين، من أعضاء هيئة التدريس في جامعات سعودية، وجامعات عربية، تخصص محاسبة، وذلك للاسترشاد بآرائهم، والجدول (١) في ملحق الدراسة يوضح ذلك، وقد أجرى الباحث بعض التعديلات وفق آرائهم، حيث عدلت صياغة الاستبانة وأضيفت فقرات وحذفت فقرات أخرى، والملحق رقم (٢) يوضح ذلك.

### ٢/٢/٢/٤ صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

بعد التأكد من الصدق الخارجي لأداة الدراسة قام الباحث بتطبيقها ميدانياً وعلى بيانات العينة قام الباحث بحساب معامل الارتباط بيرسون لمعرفة الصدق الداخلي لأداة الدراسة حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل بُعد والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، كما توضح ذلك الجداول التالية:

**جدول رقم (٩/٤): معامل ارتباط بيرسون لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالدرجة الكلية للمحور.**

| الأبعاد | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| البعد المالي | **٠,٦١٧ | ٠,٠٠١ |
| بُعد العمليات الداخلية | **٠,٨٣٧ | ٠,٠٠١ |
| بُعد العملاء | **٠,٨١٨ | ٠,٠٠١ |
| بُعد التعلم والنمو | **٠,٨٥٣ | ٠,٠٠١ |
| البعد الاجتماعي | **٠,٦٥٧ | ٠,٠٠١ |
| البعد البيئي | **٠,٦٩٦ | ٠,٠٠١ |

** دال عند مستوى ٠,٠١

**جدول رقم (١٠/٤): معامل ارتباط بيرسون للعوامل الموقفية بالدرجة الكلية للعوامل.**

| العوامل الموقفية | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| درجة المنافسة | **٠,٤٢١ | ٠,٠٠٥ |
| نوع الإستراتيجية المستخدمة | **٠,٥٢٨ | ٠,٠٠١ |
| التكنولوجيا المستخدمة | **٠,٧٠١ | ٠,٠٠١ |
| الهيكل التنظيمي | **٠,٦٢١ | ٠,٠٠١ |
| الثقافة التنظيمية | **٠,٦٨٨ | ٠,٠٠١ |

** دال عند مستوى ٠,٠١

**جدول رقم (١١/٤): معامل ارتباط بيرسون لاستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالدرجة الكلية للعوامل.**

| تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية | معامل الإ رتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة | **٠,٧٩٨ | ٠,٠٠١ |
| استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد | **٠,٦٦٢ | ٠,٠٠١ |
| استخدام التكاليف على أساس الأنشطة | **٠,٥٨٦ | ٠,٠٠١ |

** دال عند مستوى ٠,٠١

يتضح من خلال الجداول رقم (٨، ٩، ١٠)، أن جميع العبارات دالة عند مستوى (٠,٠١)، وهذا يعطي دلالة على ارتفاع معاملات الاتساق الداخلي، كما يشير إلى مؤشرات صدق مرتفعة وكافية يمكن الوثوق بها في تطبيق دراسة الباحث.

### ٣/٢/٢/٤ ثبات أداة الدراسة

قام الباحث بقياس ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ثبات ألفا كرونباخ، والجدول رقم (١٢/٤)، يوضح معامل الثبات لمحاور أداة الدراسة وهي:

**جدول رقم (١٢/٤): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة.**

| الرقم | المحور | عدد الفقرات | معامل الثبات |
|---|---|---|---|
| ١ | بطاقة الأداء المتوازن | ٣٠ | ٠,٩٣٦ |
| ٢ | المنافسة | ٨ | ٠,٧٤٤ |
| ٣ | نوع الإستراتيجية المستخدمة | ١٢ | ٠,٧٩٣ |
| ٤ | التكنولوجيا المستخدمة | ٥ | ٠,٨٢١ |
| ٥ | الهيكل التنظيمي | ٩ | ٠,٧٥٥ |
| ٦ | الثقافة التنظيمية | ٤ | ٠,٧٨٥ |
| ٧ | استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة | ٤ | ٠,٨٦٨ |
| ٨ | استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد | ٦ | ٠,٨٥٣ |
| ٩ | استخدام التكاليف على أساس الأنشطة | ٣ | ٠,٨٧٩ |
| | الثبات الكلي | ٨١ | ٠,٩٤١ |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٢/٤) أن مقياس الدراسة يتمتع بثبات مقبول إحصائياً، حيث بلغت قيمة معامل الثبات الكلية (ألفا) (٠,٩٤١) وهي درجة ثبات عالية، كما تراوحت معاملات ثبات أداة الدراسة ما بين (٠,٧٤٤، ٠,٩٣٦)، وهي معاملات ثبات مرتفعة يمكن الوثوق بها في تطبيق دراسة الباحث.

### ٢/٢/٤ الأساليب الإحصائية المُستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها. فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS) (الزعبي والطلافحة، ٢٠٠٦).

وذلك بعد أن تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، ولتحديد طول خلايا المقياس السباعي (الحدود الدنيا والعليا ) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (٧-١=٦)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (٦/٧= ٠,٨٦)، بعد

ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا على النحو التالي:

**أولاً:** من ١ إلى أقل من ١,٨٦ يمثل درجة استجابة (غير موافق إطلاقاً/ لا تستخدم إطلاقاً) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**ثانيا:** من ١,٨٦ إلى أقل من ٢,٧٢ يمثل درجة استجابة (غير موافق/ تستخدم بشكل قليل جداً) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**ثالثا:** من ٢,٧٢ إلى أقل من ٣,٥٨ يمثل درجة استجابة (تستخدم بشكل قليل/ غير موافق إلى حد ما) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**رابعا:** من ٣,٥٨ إلى أقل من ٤,٤٤ يمثل درجة استجابة (تستخدم بشكل متوسط/ محايد) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**خامسا:** من ٤,٤٤ إلى أقل من ٥,٣٠ يمثل درجة استجابة (تستخدم بشكل كبير/ موافق إلى حد ما) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**سادسا:** من ٥,٣٠ إلى ٦,١٦ يمثل درجة استجابة (تستخدم بشكل كبير جداً/ موافق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**سابعا:** من ٦,١٦ إلى ٧,٠ يمثل درجة استجابة (موافقة إطلاقاً/ تستخدم بشكل تام) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

**وبعد ذلك تم حساب المقاييس الإحصائية التالية:**

**أولاً:** التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة.

**ثانيا:** معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation)، لحساب صدق الاتساق الدّاخلي لأداة الدراسة، وكذلك للتحقق من فرضيات الدراسة.

**ثالثا:** معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لحساب معامل ثبات المحاور المختلفة لأداة الدراسة.

**رابعا:** المتوسط الحسابي (Mean)، وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن المحاور الرئيسة (متوسطات العبارات)، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

**خامسا**: تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي. ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

# الفصل الخامس

# عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

## ١/٥ عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

يتناول هذا الفصل عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها من خلال عرض إجابات المشاركين بالدراسة على عبارات الاستبانة، وذلك بالإجابة على فروض الدراسة على النحو التالي:

### ١/١/٥ النتائج المتعلقة بدرجة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

وللتعرف على درجة استخدام كل بعُد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الستة والتي تتمثل في: البعد المالي، وبُعد العمليات الداخلية، وبُعد العملاء، وبُعد التعلم والنمو، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي، في الشركات الصناعية المساهمة - محل الدراسة - في المملكة العربية السعودية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (١٣/٥):

**جدول رقم (١٣/٥): نتيجة اختبار درجة استخدام كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة محل الدراسة.**

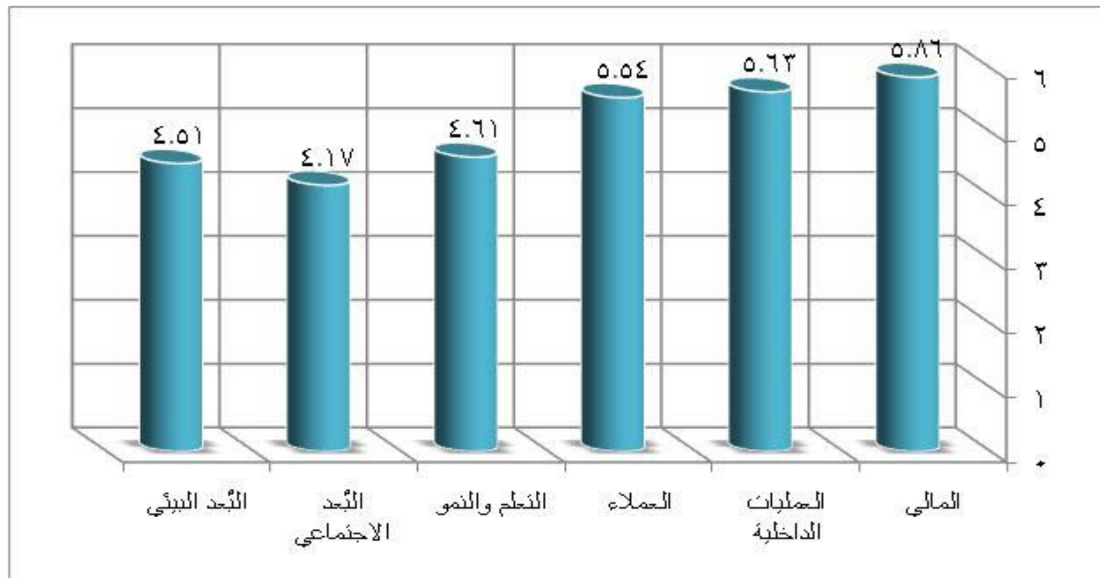
| م | الأبعاد | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | النسبة المئوية | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ | البعد المالي | ٥,٨٦ | ١,٣٩ | ٨٢,٠ | ١ |
| ٢ | بُعد العمليات الداخلية | ٥,٦٣ | ١,٢٢ | ٧٨,٨ | ٢ |
| ٣ | بُعد العملاء | ٥,٥٤ | ١,٢٢ | ٧٧,٦ | ٣ |
| ٤ | بُعد التعلم والنمو | ٤,٦١ | ١,٣٣ | ٦٤,٥ | ٤ |
| ٥ | البعد الاجتماعي | ٤,١٧ | ١,٤٩ | ٥٨,٤ | ٦ |
| ٦ | البعد البيئي | ٤,٥١ | ١,٤٦ | ٦٣,١ | ٥ |
| المتوسط الحسابي العام | | ٥,٠٥ | ١ | ٧٠,٧ | - |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٣/٥) أن الشركات الصناعة المساهمة في المملكة العربية السعودية - محل الدراسة - تطبق بطاقة الأداء المتوازن بإبعادها الستة وهي: البعد المالي، وبُعد العمليات الداخلية، وبُعد العملاء، وبُعد التعلم والنمو، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي بشكل كبير بمتوسط عام (٥,٠٥) بنسبة عامة (٧٠,٧%)، حيث يأتي البعد المالي بالمرتبة الأولى من حيث درجة الاستخدام بمتوسط عام (٥,٨٦) بنسبة (٨٢%)، يليه بُعد العمليات الداخلية بمتوسط عام (٥,٦٣)، بنسبة (٧٨,٨%)، وبالمرتبة الثالثة يأتي بُعد العملاء بمتوسط عام (٥,٥٤)،

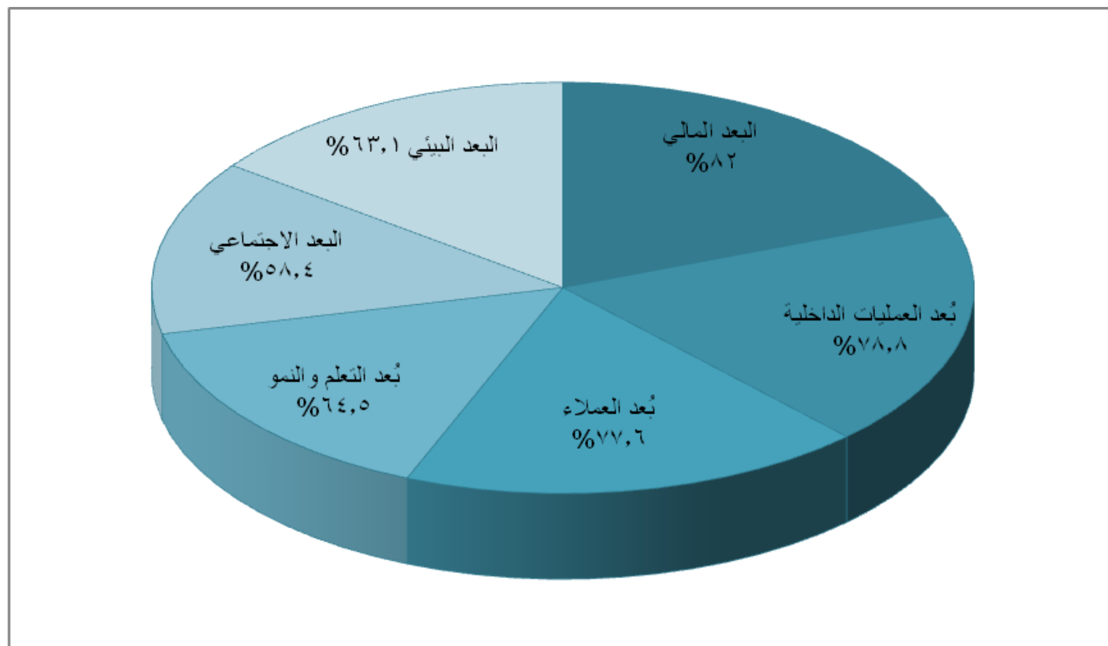
بنسبة (٧٧,٦%)، ويأتي بُعد التعلم والنمو بالمرتبة الرابعة بمتوسط عام (٤,٦١) بنسبة (٦٤,٥%)، وفي المرتبة الخامسة يأتي البعد البيئي بمتوسط عام (٤,٥١) بنسبة (٦٣,١%)، وفي الأخير يأتي البعد الاجتماعي بمتوسط عام (٤,١٧) بنسبة (٥٨,٤%).

ويمكن تفسير هذه النتيجة بان الشركات الصناعية المساهمة في المملكة العربية السعودية لديها الوعي الكافي بأهمية بطاقة الأداء المتوازن لقياس وتقييم أدائها بأبعاد تتصف بالشمول والتوازن، كما يتضح من النتيجة تكامل الجوانب الإدارية والبيئية والاجتماعية.

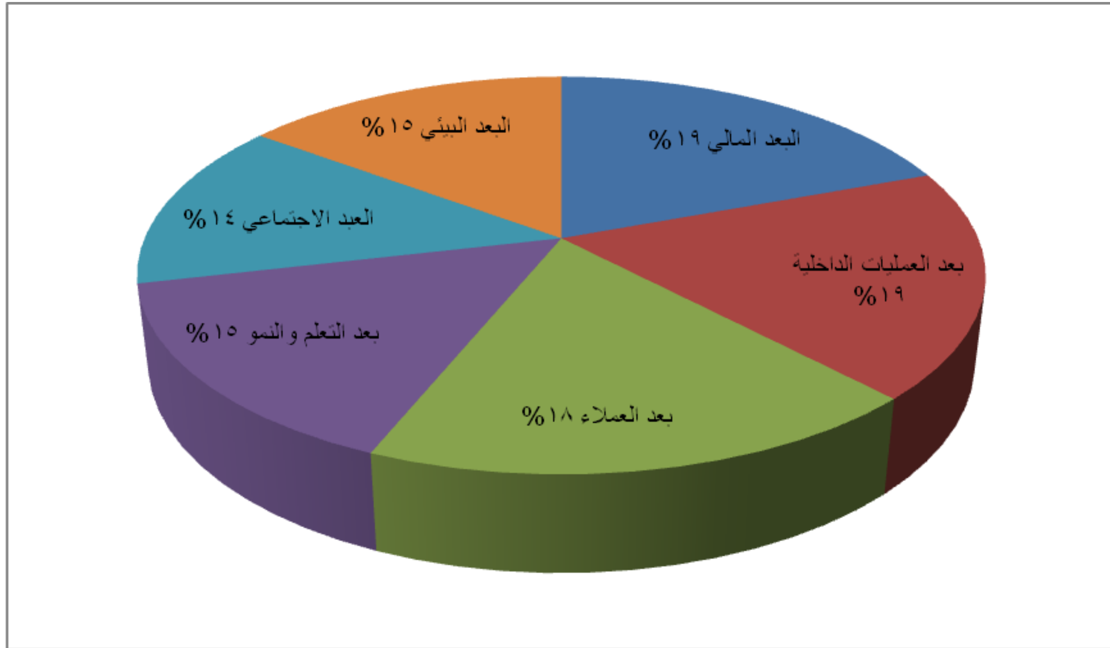
**الشكل رقم (٩/٥): درجة استخدام كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة محل الدراسة.**




**الشكل رقم (١٠/٥) النسبة المئوية لدرجة استخدام كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.**



الشكل رقم (١١/٥): النسبة المئوية من مائة لكل بُعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.




### ٢/١/٥ النتائج المتعلقة بالعوامل المؤثرة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

وللتعرف على العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (١٤/٥):

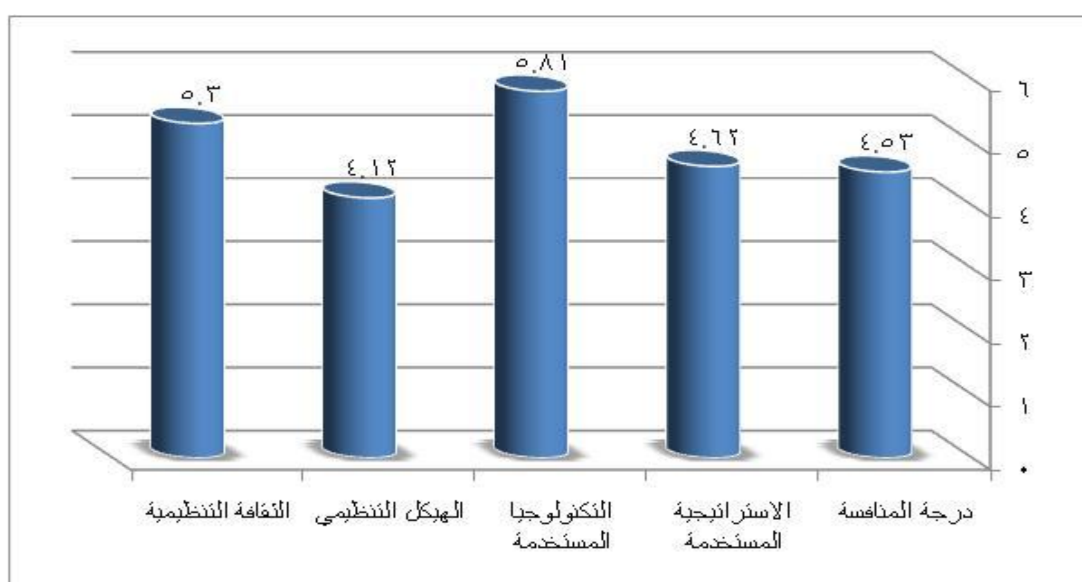
**أولاً: العوامل الموقفية**

جدول رقم (١٤/٥): العوامل الموقفية في الشركات محل الدراسة.

| م | العوامل الموقفية | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | النسبة المئوية | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ | درجة المنافسة | ٤,٥٣ | ٠,٩٩ | ٦٣,٤ | ٤ |
| ٢ | الإستراتيجية المستخدمة | ٤,٦٢ | ٠,٨٨ | ٦٤,٧ | ٣ |
| ٣ | التكنولوجيا المستخدمة | ٥,٨١ | ٠,٩٣ | ٨١,٣ | ١ |
| ٤ | الهيكل التنظيمي | ٤,١٢ | ٠,٩٠ | ٥٧,٧ | ٥ |
| ٥ | الثقافة التنظيمية | ٥,٣٠ | ٠,٩٢ | ٧٤,٢ | ٢ |
| | المتوسط الحسابي العام | ٤,٨٨ | ٠,٧٦ | ٦٨,٣ | - |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٤/٥) أن هناك موافقة إلى حد ما بين أفراد عينة الدراسة على العوامل الموقفية المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات محل الدراسة بمتوسط عام (٤,٨٨)، حيث يأتي التكنولوجيا المستخدمة بالمرتبة الأولى بمتوسط عام (٥,٨١)، يليها الثقافة التنظيمية بمتوسط عام (٥,٣٠)، وبالمرتبة الثالثة بين العوامل الموقفية المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تأتي الإستراتيجية المستخدمة بمتوسط عام (٤,٦٢)، تليها درجة المنافسة بمتوسط عام (٤,٥٣)، ويأتي الهيكل التنظيمي كأقل العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمتوسط عام (٤,١٢).

**شكل رقم (١٢/٥): العوامل الموقفية المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**




## ثانياً: استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

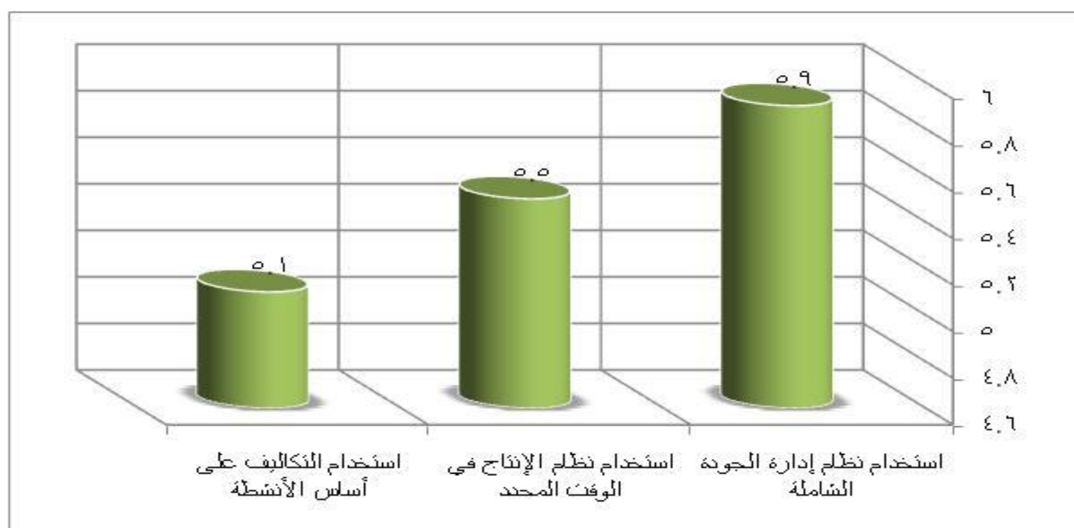
**جدول رقم (١٥/٥): استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.**

| م | تقنيات المحاسبة الإدارية | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | النسبة المئوية | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ | استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة | ٥,٩٠ | ٠,٩٥ | ٨٢,٦ | ١ |
| ٢ | استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد | ٥,٥٠ | ١,٠٣ | ٧٧,٠ | ٢ |
| ٣ | استخدام التكاليف على أساس الأنشطة | ٥,١٠ | ١,٥٢ | ٧١,٤ | ٣ |
| | المتوسط الحسابي العام | ٥,٥٠ | ٠,٨٢ | ٧٧,٠ | - |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٥/٥) أن هناك موافقة بدرجة كبيرة بين أفراد عينة الدراسة على تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات محل الدراسة، حيث يأتي استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة بالمرتبة الأولى بمتوسط

عام (٥,٩٠)، يليه استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد بمتوسط عام (٥,٥٠)، وفي المرتبة الأخيرة يأتي نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأقل تقنيات المحاسبة الإدارية تأثيراً على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن السعودية بمتوسط (٥,١٠).

**شكل رقم (١٣/٥): استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.**



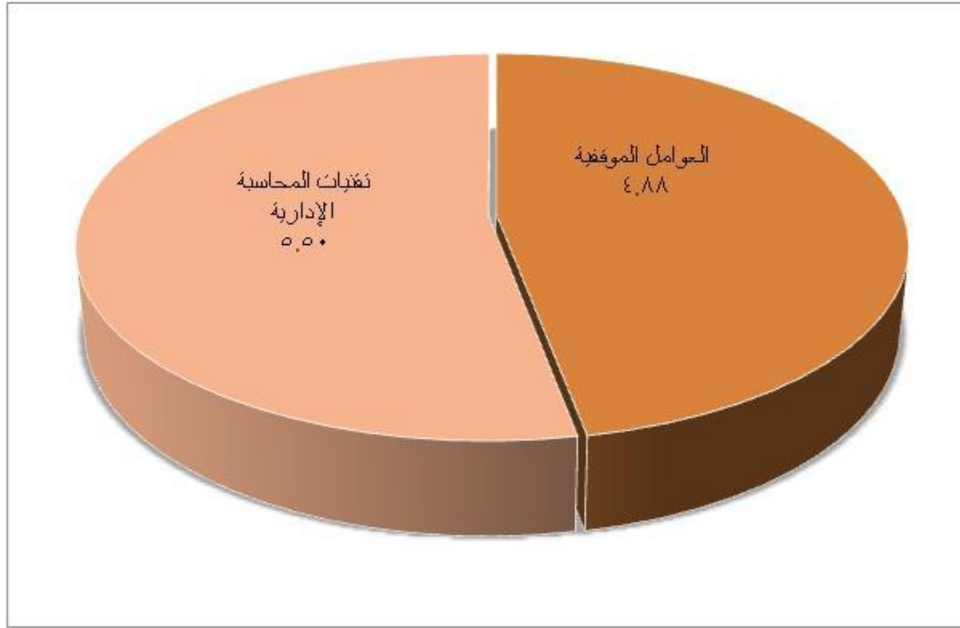

**ومن خلال العرض السابق للعوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن للشركات محل الدراسة نجدها جاءت كما يلي:**

**جدول رقم (١٦/٥): العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات محل الدراسة.**

| م | العوامل المؤثرة | المتوسط الحسابي | النسبة المئوية | الترتيب |
|---|---|---|---|---|
| ١ | العوامل الموقفية | ٤,٨٨ | ٦٨,٣ | ٢ |
| ٢ | استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية | ٥,٥٠ | ٧٧,٠ | ١ |
| | المتوسط الحسابي العام | ٥,١٩ | ٧٢,٧ | - |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٦/٥) أن هناك موافقة بدرجة متوسطة بين أفراد عينة الدراسة على العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات محل الدراسة بمتوسط عام (٥,١٩)، حيث تأتي استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالمرتبة الأولى بمتوسط عام (٥,٥٠)، تليها العوامل الموقفية بمتوسط عام (٤,٨٨).

**شكل رقم (١٤/٥): العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**



### ١/٢/٥ النتائج المتعلقة بفروض الدراسة

يهدف هذا الجزء إلى إجراء اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية، واستخدم الباحث أسلوب معامل بيرسون (Pearson correlation)، للتعرف على العلاقة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، والعوامل الموقفية والتي تتمثل في: حجم الشركة، والملكية، ودرجة المنافسة، ونوع الإستراتيجية المستخدمة، والتكنولوجيا المستخدمة، والهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية؛ وعلاقة استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي تتمثل في: نظام إدارة الجودة الشاملة، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات محل الدراسة، وسيتم عرض النتائج على النحو التالي:

**الفرض الأول:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (١٧/٥).

**جدول رقم (١٧/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | **٠,٢٢٣** |
| **مستوى الدلالة** | **٠,١٥٥** |
| **حجم العينة** | **٤٢** |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٧/٥) أنه لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,١٥٥) وهي قيمة أكبر من (٠,٠٥)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن حجم الشركة سواء كان كبيراً أو صغيراً لا يؤثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لا تحتاج إلى موارد مالية كبيرة من أجل أن تطبق. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (النمري، ٢٠١٢) والتي توصلت إلى عدم وجود ارتباط بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، في حين اختلفت هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات منها نتيجة دراسة (Al-Omiri, 2014) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات في المملكة العربية السعودية. ونتيجة

دراسة (Zuriekat,2008) والتي توصلت إلى أن حجم الشركة يؤثر ايجابياً على استخدام البطاقة. ونتيجة دراسة (غريب، ٢٠١٢) والتي توصلت إلى أن استخدام مقاييس الأداء المالية، أرتبط بنوع نشاط الشركة وحجمها، حيث وجدت الدراسة أن الشركات الصناعية الكبيره أكثر استخداما لتلك المقاييس، ونتيجة دراسة (الحركان، ٢٠١٢) والتي توصلت إلى أن الشركات كبيرة الحجم تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٨٨%، والشركات متوسطة الحجم بنسبة ٨٠%. ونتيجة دراسة (Merchant, 1981) والتي ذكرت أن ازدياد نمو حجم الوحدات الإدارية داخل الشركة، يصاحبه زيادة المشاكل بأنظمة الاتصالات، وأنظمة الرقابة الإدارية والمحاسبية، أي أنه كلما زاد حجم الشركة زادت معه مشاكل الاتصال ونظم الرقابة، ونتيجة دراسة (Gordon and Narayanan, 1984) والتي توصلت إلى أن تقنيات المحاسبة والإدارية أرتبط بنشوء الشركات الكبيرة. ونتيجة دراسة (Karimi et al, 1996) والتي توصلت إلى ارتباط بين حجم الشركة والتنظيم الإداري في الشركة والذي يشمل الأنظمة الإدارية والمحاسبية. ونتيجة دراسة (Flacke and Segbers, 2005) والتي توصلت إلى أن الشركات كبيرة الحجم أكثر تطبيقاً لأدوات المحاسبة الإدارية من الشركات المتوسطة، والصغيرة.

**الفرض الثاني:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ملكية الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين ملكية الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (١٨/٥).

**جدول رقم (١٨/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين ملكية الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| الملكية | معامل ارتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| **ملكية وطنية** | **٠,١٧٦** | **٠,٢٦٥** |
| **ملكية أجنبية** | **٠,٠٩٤** | **٠,٥٥٥** |
| **الدرجة الكلية للملكية** | **٠,١٧٦** | **٠,٢٦٥** |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٨/٥) أنه لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ملكية الشركة (وطنية، أجنبية) وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٢٦٥، ٠,٥٥٥، ٠,٢٦٥) وجميعها قيم أكبر من (٠,٠٥)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن

نسبة ملكية الشركة لا تؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن أدارة الشركات لا تخضع إلى ضغوط من الملاك لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن من أجل تحسين الأداء سواء كانت الملكية أجنبية أو وطنية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Abu-Serdaneh et al, 2010) والتي توصلت إلى عدم وجود علاقة بين تحسن أداء الشركة والملكية الأجنبية في رأس مال الشركة، ونتيجة دراسة (أبوالسعود وآخرون، ٢٠١٤) والتي توصلت إلى أن الملكية العائلية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لا تؤثر على الأداء بشكل مختلف عن الشركات التي لا يوجد بها ملكية عائلية، في حين اختلفت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Wenyi, 2011) والتي توصلت إلى أن ثبات الأداء أقوى في الشركات ذات الملكية العائلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة مما عليه في الشركات كبيرة الحجم.

**الفرض الثالث:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (١٩/٥).

**جدول رقم (١٩/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | ٠,٠٣٨ |
| **مستوى الدلالة** | ٠,٨١١ |
| **حجم العينة** | ٤٢ |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٩/٥) أنه لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) فأقل بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٨١١)، وهي قيمة أكبر من (٠,٠٥) أي غير دالة إحصائياً.

وتشير النتيجة السابقة إلى أن وجود العديد من المتغيرات المتعلقة بالمنافسة والمتمثلة في (التغيرات السريعة في السوق، الاندماج والتفضيلات من منطقة لأخرى، دخول منافسين جدد في الصناعة، التهديدات بمنتجات بديلة تشبع رغبات المستهلكين) فإن ذلك لا يؤثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة أن درجة منافسة ليس لها علاقة بتطبيق البطاقة لأنه ليست من أدوات إدارة التكلفة التي لها دور في تخفيض التكاليف من أجل الحصول على حصة مناسبة من السوق. واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Zuriekat, 2008) والتي

لم تجد هناك تأثيراً ايجابياً بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، في حين اختلفت هذه النتيجة مع العديد من نتائج الدراسات السابقة ومنها نتيجة دراسة (Haldma and Laats, 2002) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة بين المنافسة الشديدة و ممارسات الشركات لتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ونتيجة دراسة (Hoque et al, 1998) والتي توصلت إلى أن حدة المنافسة تؤثر على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (Zuriekat and Al-Sharari, 2008)، ونتيجة دراسة (Ling Lee, and Jung Yang, 2011) ونتيجة دراسة (Al-Omiri, 2014)، حيث وجدوا أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ودرجة المنافسة.

**الفرض الرابع:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نوع الإستراتيجية المستخدمة من إدارة الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين نوع الإستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة، والتي تتمثل في: إستراتيجية المغامر، وإستراتيجية المدافع، وإستراتيجية المحلل، وإستراتيجية المتفاعل، وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون ( Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢٠/٥).

**جدول رقم (٢٠/٥): نتائج اختبار العلاقة بين نوع الإستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| نوع الإستراتيجية | معامل ارتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| **المغامر** | *٠,٣٢٤ | ٠,٠٣١ |
| **المدافع** | ٠,٢٢٥ | ٠,١٥٢ |
| **المحلل** | *٠,٣١٩ | ٠,٠٣٠ |
| **المتفاعل** | ٠,١٢١ | ٠,٤٤٥ |
| **الدرجة الكلية** | *٠,٣٢٧ | ٠,٠٣٤ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٠/٥) أنه لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجية (المدافع، المتفاعل) التي تستخدمها إدارة الشركة، وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة لتلك الاستراتيجيات على التوالي (٠,١٥٢، ٠,٤٤٥)، وجميعها قيم أكبر من (٠,٠٥) أي غير دالة إحصائياً.

في حين أوضحت النتائج أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام إدارة الشركة إستراتيجية المغامر وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٠٣١)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن توسع الشركة في منتجاتها نحو أسواق جديدة، وكذلك استحواذ الشركة على أكبر حصة من السوق، إضافة إلى استغلال الفرص في تقديم منتجات جديدة؛ كل هذا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Jusoh, 2010) والتي توصلت إلى أن إستراتيجية المغامر لها تأثير ايجابي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن.

كما أوضحت النتائج بالجدول رقم (٢٠/٥) أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام إدارة الشركة إستراتيجية المحلل وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٠٣٠)، وتشير النتيجة السابقة إلى قيام الشركة بإدخال منتجاتها في الأسواق القائمة تدريجياً، وكذلك توسع الشركة منتجاتها نحو الأسواق القائمة، ومحافظة الشركة على توازن الصناعة؛ كل هذا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Jusoh, 2010) والتي توصلت إلى أن إستراتيجية المحلل لها تأثير ايجابي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (Khani and Ahmadi, 2012) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة ايجابية بين إستراتيجية المحلل وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وكشفت النتائج بالجدول رقم (٢٠/٥) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) فأقل بين الدرجة الكلية للاستراتيجيات المستخدمة من قبل إدارة الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون (٠,٣٢٧) بمستوى الدلالة (٠,٠٣٤)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن استخدام إدارة الشركة لتلك الاستراتيجيات يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وقد اختلفت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الحركان، ٢٠١٣) والتي لم تجد علاقة بين الأهمية النسبية لكل مقياس من مقاييس الأداء المالية وغير المالية ونوع الإستراتيجية المستخدمة في الشركة في جانب إستراتيجية المغامر، وإستراتيجية المحلل.

**الفرض الخامس:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢١/٥).

**جدول رقم (٢١/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين التكنولوجيا المستخدمة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | *٠,٣٤٠ |
| **مستوى الدلالة** | ٠,٠٢٨ |
| **حجم العينة** | ٤٢ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢١/٥) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) فأقل بين التكنولوجيا المستخدمة بالشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة معامل إرتباط بيرسون (٠,٣٤٠) بمستوى الدلالة (٠,٠٢٨)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن التكنولوجيا التي تستخدمها الشركة والمتمثلة في سهولة تبادل البيانات فيما بين نظم المعلومات بالشركة (نظام المبيعات، نظام التصنيع..إلخ)، وكذلك أن نظام المعلومات يقدم البيانات والمعلومات الحديثة للتشغيل في الوقت المحدد للمساعدة في التصنيع أو تقديم الخدمة، إضافة إلى عرض نظام المعلومات للاستفسارات والمعلومات بشكل سهل وقابل للفهم من قبل المستخدمين المتعددين؛ كل هذا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يحتاج إلى نظام معلومات على الأقل في مرحلة الإنتاج ومرحلة العمليات المحاسبية والإدارية. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة، ومنها نتيجة دراسة (Tuan Mat and Smith, 2014) والتي وجدت أن تكنولوجيا التصنيع المتقدمة تؤثر على ممارسات المحاسبة الإدارية، والتي بدورها أثرت إيجاباً على الأداء التنظيمي، ونتيجة دراسة (Olimpio et al, 2013) والتي وجدت أن التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكنولوجيا يوفر الوقت على الإدارة العليا ويساعد على اتخاذ القرارات بالوقت المناسب، ونتيجة دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والتكنولوجيا المستخدمة في الشركة.

**الفرض السادس:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين الهيكل التنظيمي وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢٢/٥).

**جدول رقم (٢٢/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين الهيكل التنظيمي وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| الهيكل التنظيمي | معامل ارتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| التعقيد | ٠,١٩٦ | ٠,٢١٥ |
| الرسمية | ٠,١٩٣ | ٠,٢٢٠ |
| المركزية | -٠,٠٤٢ | ٠,٧٩٤ |
| الدرجة الكلية | ٠,١٩٣ | ٠,٢٢١ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٢/٥) أنه لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي المتبع داخل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة للهيكل التنظيمي المتبع على التوالي (٠,٢١٥، ٠,٢٢٠، ٠,٧٩٤، ٠,٢٢١) وهي قيمة أكبر من (٠,٠٥)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن الهيكل التنظيمي بالشركة سواء كان التعقيد (التمايز الأفقي، التمايز الرأسي، التمايز الجغرافي)، أو الرسمية والتي تتمثل في درجة الاعتماد على الأنظمة والقوانين والإجراءات والتعليمات (بدرجة كبيرة، متوسطة، ضعيفة)، أو المركزية والمتمثلة في درجة اتخاذ القرار في الشركة من قبل الإدارة العليا (بدرجة كبيرة، متوسطة، ضعيفة)؛ لا يؤثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Gosselin, 2005) والتي وجدت أن هناك علاقة سلبية بين استخدام المقاييس الغير مالية والمركزية، ونتيجة دراسة (Zuriekat,2008) والتي توصلت إلى أن هناك تأثيراً سلبياً بين المركزية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن، واختلفت هذه النتيجة مع نتائج العديد الدراسات السابقة، منها نتيجة دراسة (سعد والموسوي، ٢٠٠٥) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة بين درجة المركزية واستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية؛ ونتيجة دراسة (Abdel-Kader, and Luther, 2008) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة بين ممارسات تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية واللامركزية، ونتيجة دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) والتي وجدت أن المركزية في شركة كنتا دا (Quinta da) البرتغالية له دور في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن.

**الفرض السابع:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية للشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين الثقافة التنظيمية في الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢٣/٥).

**جدول رقم (٢٣/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين الثقافة التنظيمية في الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | **٠,٥٥٢**** |
| **مستوى الدلالة** | **٠,٠٠١** |
| **حجم العينة** | **٤٢** |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٣/٥) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين الثقافة التنظيمية في الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون (٠,٥٥٢) بمستوى الدلالة (٠,٠٠١)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن الثقافة التنظيمية في الشركة والمتمثلة في أن عملية إتخاذ القرار تتم بمشاركة جماعية بين صانعي القرار والأفراد بالشركة، وكذلك مساهمة الأفراد في الشركة بما يحملونه من خبرة في تقديم الحلول للمشاكل الأساسية بالشركة، إضافة إلى أن صانعوا القرار يأخذون بالاعتبار ضرورة ربط الثقافة التنظيمية برسالة وأهداف وإستراتيجية الشركة؛ كل هذا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة أن نشر الثقافة التنظيمية يولد الوعي لدى أفراد الشركة بفائدة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركة التي ينتمون إليها. واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Deem et al, 2010) والتي توصلت إلى أن هناك علاقة إيجابية بين الثقافة التنظيمية وفعالية بطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (Ribeiro and Melo, 2008) والتي توصلت إلى أن الثقافة التنظيمية تؤثر بشكل كبير على عمليات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (Quesado et al, 2014) والتي توصلت إلى أن الشركات كبيرة الحجم تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٣٨,٣% أكبر من الشركات المتوسطة والصغيرة ويرجع ذلك إلى الزيادة في ثقافة أفراد الشركة.

**الفرض الثامن:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة من قبل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢٤/٥).

**جدول رقم (٢٤/٥): نتيجة اختبار نتيجة العلاقة بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | **٠,٦٤٠**** |
| **مستوى الدلالة** | **٠,٠٠١** |
| **حجم العينة** | **٤٢** |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٤/٥) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة من قبل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون (٠,٦٤٠) بمستوى الدلالة (٠,٠٠١)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن نظام إدارة الجودة الشاملة في الشركة والمتمثلة في استخدام المقاييس المرجعية للجودة ومقارنتها بالشركات المنافسة الأخرى أو الوحدات الداخلية المتعاقبة للعمل، وكذلك تحفيز العاملين على تحسين الجودة، إضافة إلى تكرار عملية الرقابة على عمليات اختبار تحسين الجودة؛ كل هذا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن مقاييس بطاقة الأداء المتوازن متداخلة مع مقاييس إدارة الجودة الشاملة. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة منها نتيجة دراسة (Eker and Pala, 2008) والتي وجدت علاقة ايجابية بين المقاييس المستخدمة بإدارة الجودة الشاملة ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (Lazol and Eker, 2008) والتي توصلت إلى وجود علاقة بين إدارة الجودة الشاملة ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (Sholihin and Laksmi, 2009) والتي وجدت علاقة إيجابية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة دراسة (النمري، ٢٠١٢) والتي توصلت إلى أن إدارة الجودة الشاملة تدفع إلى استخدام المقاييس غير المالية.

**الفرض التاسع:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢٥/٥).

**جدول رقم (٢٥/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | **٠,٤٢٥**** |
| **مستوى الدلالة** | **٠,٠٠٥** |
| **حجم العينة** | **٤٢** |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٥/٥) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون (٠,٤٢٥) بمستوى الدلالة (٠,٠٠١)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن استلام المواد والأجزاء المكونة حسب الحاجة بدلاً من الكميات الكبيرة، وكذلك التدريب المستمر وتعاقب العاملين على الوظائف المختلفة مما يوفر لهم المعرفة بتأدية الوظائف المختلفة، إضافة إلى أن تصميم المصنع بشكل منظم يساعد على مرونة التصنيع وانتقال المنتجات تحت التشغيل؛ كل هذا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، يمكن تفسير هذه النتيجة أن مقاييس الإنتاج في الوقت المحدد تكون متفقة غالباً مع مقاييس بطاقة الأداء المتوازن خاصة بمقاييس العمليات الداخلية. واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Eker and Pala, 2008) التي توصلت إلى أن مقاييس بطاقة الأداء المتوازن ترتبط ايجابياً بمقاييس الإنتاج في الوقت المحدد، ونتيجة دراسة (Schoute, 2013) والتي توصلت إلى أن الشركات التي تستخدم نظام الإنتاج في الوقت المحدد تنفذ بطاقة الأداء المتوازن بنجاح، ونتيجة دراسة (Al-Omiri, 2014) والتي وجدت أن الشركات التي تستخدم نظام الإنتاج في الوقت المحدد تطبق بطاقة الأداء المتوازن بشكل ملحوظ.

**الفرض العاشر:** هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وللتعرف على طبيعة العلاقة بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation)، وذلك كما يتضح من خلال الجدول رقم (٢٦/٥).

**جدول رقم (٢٦/٥): نتيجة اختبار العلاقة بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.**

| | |
|---|---|
| **معامل ارتباط بيرسون** | ٠,٢٣٧ |
| **مستوى الدلالة** | ٠,١٣١ |
| **حجم العينة** | ٤٢ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٢٦/٥) أنه لا توجد هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٢٣٧) وهي قيمة أكبر من (٠,٠٥)، وتشير النتيجة السابقة إلى أن تخصيص الشركة تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من نشاط معين أو على أساس كل نشاط على حدة؛ لا يؤثر في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن تفسير هذه النتيجة أن مقاييس بطاقة الأداء المتوازن لم تواكب تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال حساب تكاليف الأنشطة وحساب تكاليف كل نشاط على حدة. واختلفت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (عوض، ٢٠٠٩) والتي توصلت إلى أن المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن، تتكامل فيما بينها وتوجه إدارة الشركة إلى حل المشاكل بتسعير المنتجات، والخدمات، وإعادة تصميم إجراءات العمل، وتطوير الإستراتيجية لتقديم الخدمات وتحسين الأنشطة، ونتيجة دراسة (Ednan and Davut, 2011) والتي توصلت إلى أن التكاليف على أساس الأنشطة قضت على الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تكاملها مع المقاييس المالية وغير المالية، ونتيجة دراسة (Charles, 2012) والتي وجدت أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد المنتج في مرحلة النمو المبكرة في فهم العلاقة بين السبب والأثر، كما تساعد التكاليف على أساس الأنشطة من خلال المقاييس الغير مالية في تقليل وقت دورة حياة المنتج.

# الفصل السادس

# خلاصة نتائج الدراسة وتوصياتها

## ١/٦ خلاصة الدراسة والنتائج والتوصيات

يشمل هذا الفصل على خلاصة فصول الدراسة، وعرض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها ومن ثم التوصيات المقترحة في ضوء تلك النتائج، ومن ثم الدراسات المستقبلية.

### ١/١/٦ خلاصة الدراسة

احتوت الدراسة على ستة فصول بالإضافة إلى المراجع والملاحق، وتناول الفصل الأول كمدخل للدراسة والتي تمثلت في: مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها، وأهم المفاهيم التي استخدمها الباحث في دراسته.

وتناول الباحث في هذا الفصل مفاهيم الدراسة وحدد أهدافها، والتي تمثلت في اختبار العلاقة بين مجموعة من العوامل الموقفية: (حجم الشركة، وملكية الشركة، ودرجة المنافسة، والهيكل التنظيمي، والإستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة، والتكنولوجيا المستخدمة في الشركة، والثقافة التنظيمية) وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وكذلك اختبار العلاقة بين استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: (الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، والتكاليف على أساس الأنشطة) وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، إضافة إلى تقديم دليل على نسبة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على الشركات محل الدراسة؛ أما الفصل الثاني فقد تناول الباحث مراجعة الأدبيات السابقة، ومناقشتها، والتعقيب عليها.

وفي الفصل الثالث تناول الباحث تطوير فروض الدراسة لتحقيق أهدافها، وسعت الدراسة إلى التحقق من الفروض التالية:

<u>الفرض الأول</u>: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

<u>الفرض الثاني</u>: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ملكية الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

<u>الفرض الثالث</u>: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

<u>الفرض الرابع</u>: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نوع الإستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

<u>الفرض الخامس</u>: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الفرض السادس: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الفرض السابع: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية للشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الفرض الثامن: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الفرض التاسع: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الفرض العاشر: هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

وتناول الفصل الرابع منهجية الدراسة وإجراءاتها، واستخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وأوضح الباحث مجتمع الدراسة المستهدف والمتمثل في الشركات الصناعية المساهمة، المدرجة في سوق الأوراق المالية (تداول)، والبالغ عددها ٦٤ شركة، وبين الباحث في هذا الفصل كيفية إعداد أداة الدراسة (الاستبانة، والتقارير المنشورة في موقع سوق الأوراق المالية تداول)، وأوضح الباحث بعد ذلك إجراءات صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبانة) بعرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين وفي ضوء آرائهم قام الباحث بتطبيق أداة دراسته، وحدد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة.

كما تناول الفصل الخامس عرض وتحليل نتائج الدراسة متناولاً اختبار الفروض التي تم تطويرها في الفصل الثالث، ومناقشة نتائجها، وربطها مع نتائج الدراسات السابقة.

والفصل السادس تناول خلاصة فصول الدراسة، وأبرز النتائج التي تم التوصل إليها ومن التوصيات المقترحة في ضوء تلك النتائج، ومن الدراسات المستقبلية المقترحة.

**٢/١/٦ نتائج الدراسة**

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج نوجزها فيما يلي:

أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة - محل الدراسة- تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسبة ٧٠,٧%، حيث يأتي البعد المالي بالمرتبة الأولى، من حيث درجة الاستخدام، يليه بُعد العمليات الداخلية، وثالثاً بُعد العملاء، ويأتي بُعد التعلم والنمو رابعاً، وفي المرتبة الخامسة البعد البيئي، وفي الأخير البعد الاجتماعي.

**كما أظهرت نتائج الدراسة المتعلقة باختبار الفروض النتائج التالية:**

**أولاً:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**ثانيا:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ملكية الشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**ثالثا:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة المنافسة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**رابعا:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) فأقل بين نوع الإستراتيجية المستخدمة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**خامسا:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) فأقل بين التكنولوجيا المستخدمة بالشركة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**سادسا:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**سابعا:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين الثقافة التنظيمية وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**ثامنا:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**تاسعا:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

**عاشراً:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

### ١/٢/٦ توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

**أولاً:** نشر ثقافة المعرفة، والمشاركة بين الأفراد في الشركات، وذلك من أجل التعرف على طرق تقييم الأداء ومقاييسها، وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وطرق استخدامها ومحاولة تطبيقها بشكل جزئي، وعلى مراحل، في الشركات التي ينتمون إليها؛ لان الثقافة السائدة هي يطبق أولا يطبق، وهذا غير صحيح.

**ثانياً:** إضافة إدارة تقييم الأداء إلى الهيكل التنظيمي للشركات، وتكون مرتبطة إدارياً بمجلس إدارة الشركة، وأن يكون لها صلة في كليات إدارة الأعمال وأقسام المحاسبة في الجامعات وأن

يخصص ساعات عمل لذلك من أجل أن تمد بأحدث طرق التقييم، وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

**<u>ثالثاً</u>**: نظراً لما تمتلكه الشركات الصناعية المساهمة في المملكة العربية السعودية من مصانع عملاقة، وتستخدم به أحدث التكنولوجيا المتقدمة، وأحدث نظم الإنتاج المتطورة؛ فإن الباحث يوصي بإنشاء مركز للبحوث والتطوير، مدعوماً من تلك الشركات ومرتبط بالمجلس الاقتصادي الأعلى ومرتبط بالجامعات من أجل النهوض والالتحاق بمصاف الدول المتقدمة، لان المقومات متوافرة وموجودة؛ لم يتبق لها إلا التنظيم.

**<u>رابعاً</u>**: تشجيع البحوث والدراسات التي تربط بين بطاقة الأداء المتوازن، وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وخاصة الدراسات التجريبية؛ كما يوصي في تطوير بطاقة الأداء المتوازن من خلال إضافة أبعاد أكثر شمولا.

**<u>خامساً</u>**: يوصي الباحث الشركات التي تطبق بطاقة الأداء المتوازن الأخذ بالاعتبار المتغيرات التالية: التكنولوجيا، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، والثقافة التنظيمية، ونوع الإستراتيجية.

**٢/٢/٦ الدراسات المستقبلية**

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، والتوصيات التي أوصى بها الباحث يرى أن تشمل الدراسات المستقبلية التالي:

**<u>أولاً</u>**: اختبار أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وانعكاسها على الأداء.

**<u>ثانياً</u>**: انعكاس تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي للشركات.

**<u>ثالثا</u>**: دراسة أوجه الاتفاق والاختلاف، بين مخرجات بطاقة الأداء المتوازن ومخرجات المقاييس المرجعية والتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع العربية


أبوالسعود، غسان، وراجحة، خالد، وأبوقلبين، أحمد. (٢٠١٤). أثر هيكل الملكية على الشركات الصناعية الأردنية. *المجلة العربية للمحاسبة، ١٧* (١)، ٣٧-٦٦.

أبوخشبة، عبد العال هاشم. (٢٠٠١). مدخل مقترح لتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية. *مجلة البحوث المحاسبية، ٥* (٢)، ١٠٧-١٦٤.

أحمد، عامر وأحسن، جميلة. (٢٠١٠). التيسير الاستراتيجي وصياغة الاستراتيجيات التنافسية. *ورقة قدمت إلى المؤتمر الدولي الرابع: حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية*، الجزائر، ١-١٩.

إدريس، وائل محمد والغالبي، طاهر محسن. (٢٠٠٩). *أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن* (الطبعة الأولى). عمّان، الأردن: دار وائل للنشر.

بابكر، مصطفى. (٢٠٠٤). سياسات التنظيم والمنافسة. *مجلة جسر التنمية بالكويت، ٣* (٢٨)، ٣-٢٠.

البتانوني، علاء محمد. (٢٠١١). دراسة تحليلية لتطور أنظمة قياس وإدارة الأداء مع وضع إطار لتحديد العوامل المؤثرة على تصميم واستخدام مقاييس الأداء غير المالية. *مجلة التجارة والتمويل، بدون رقم مجلد*(٢)، ٣٩٧-٤٤٠.

بلاسكه، صالح. (٢٠١٢). *قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة بعض المؤسسات*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، الجزائر.

الترتوري، حسين. (٢٠١٠). البحث العلمي خطته وأصالته ونتائجه. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، بدون مجلد*(٢٠)، ٨١-١١٥.

توفيق، عمر إقبال. (٢٠٠٩). دور بيئة التصنيع الحديثة في تطوير مقاييس الأداء: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٥* (١٥)، ١-٣٧.

جاريسون، ري إتش ونورين، إريك. (٢٠٠٩). *المحاسبة الإدارية* (محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد الحجاج، مترجم). الرياض: دار المريخ للنشر

جاسم، ندى عبدالمطلب. (٢٠١٢). دور أبعاد الثقافة المنظمية في تحديد خصائص التنظيم وتحقيق النمو التنظيمي. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بدون رقم مجلد*(٣١)، ٢٣٣-٢٥٦..

جريرة، طلال سليمان. (٢٠١٣). نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time (JIT) ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن: دراسة ميدانية. *مجلة العلوم الإدارية، ٤٠* (١)، ٨٨-١٠٣.

جريدة اليوم. (٢٦ ديسمبر، ٢٠٠٢). ملتقى تطوير الموارد اختتم أعمالة. العدد ١٠٧٨٦.

جمعة، أحمد حلمي و شعبان، أسامة سميح. (٢٠٠٨). تفعيل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصغيرة: دراسة استطلاعية ميدانية مع منهج مقترح. *مجلة البحوث المالية والتجارية، بدون رقم مجلد*(١)، ١٩-٣٨.

جمعة، أحمد حلمي. (٢٠١٠). *أساسيات البحث العلمي في المحاسبة* (الطبعة الأولى). عمّان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

الجندي، نشوى أحمد. (٢٠١١). نموذج مقترح للتقييم المتوازن لأداء رأس المال الفكري لدعم القدرة التنافسية: دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي، ١٥* (٢)، ٧٥-١٢٢.

جواد، شوقي والعاني، مزهر وهزايمه، أديب. (٢٠١٣). أثر تطبيق تكنولوجيا المعلومات على تحسين الميزة التنافسية في الشركات المساهمة العامة. *مجلة الإدارة والاقتصاد،* ٣٦(٩٦)، ٨٣-٩٦.

الحركان، أحمد عبدالكريم. (٢٠١٣). العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية لأبعاد ومقاييس الأداء لنظام قياس وتقييم الأداء المتوازن. بحث مقبول للنشر ب*مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية*، جامعة القصيم، القصيم.

حمودي، جنان علي. (٢٠١٣). استخدام بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات لزيادة فاعلية المحاسبة الإدارية: دراسة استطلاعية لأراء عينة من العاملين في الشركات الصناعية. *مجلة الإدارة والاقتصاد،* ٣٦ (٩٥)، ١٩٥-٢١٥.

الختاتنة، وحيد رثعان. (٢٠٠٦). مدى *تطبيق مقاييس بطاقة الأهداف المتوازنة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ومعوقات التطبيق: دراسة ميدانية*. رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن.

خليل، رمضان عطية. (١٩٩٨). طبيعة الممارسات المحاسبية في بيئة التصنيع المتقدمة تكنولوجيا: دراسة اختباريه. *ورقة قدمت إلى المؤتمر العلمي السنوي الثاني، إستراتيجيات تنمية القدرات الذاتية والتنافسية للاقتصاد المصري*: المدخل للقرن الحادي والعشرين، الزقازيق، مصر، ٢ نوفمبر، ٢٧٧-٣١١.

دودين، أحمد يوسف. (٢٠٠٩). معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية. *مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، ٩* (٢)، ١-٢١.

الزرير، رانيا محمد. (٢٠٠٨). *إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سورية: حالة عملية مقارنة*. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.

الزعبي، محمد والطلافحة عباس. (٢٠٠٦). *النظام الإحصائي SPSS*. (الطبعة الثالثة). عمّان، الأردن: دار وائل للنشر.

زغلول، جودة عبدالرؤف. (٢٠١١). دور النظرية الموقفية في دعم منهجية البحث العلمي. *مجلة التجارة والتمويل، بدون رقم مجلد*(١)، ١-١٩.

السالم، مؤيد وملكاوي، نازم. (٢٠٠٤). أثر خصائص الهيكل التنظيمي في نوعية المعلومات: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. *دراسات العلوم الإدارية، ٣١* (١)، ٢٣-٤٢.

السريتي، المهدي مفتاح. (٢٠١٣). مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي. *المجلة الجامعة، ٣* (١٥)، ١٨١-٢١٦.

سعد، سلمى منصور والموسوي، عباس نوار. (٢٠٠٥). أثر بعض العوامل الشرطية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية. *مجلة الإدارة والاقتصاد، بدون رقم مجلد*(٥٥)، ٨٨-١٢٧.

سليط، أسامة. (٢٠١٢). *بطاقة الأداء المتوازن نظام قياس أداء- نظام إدارة إستراتيجية- أداة اتصال* (الطبعة الأولى). القاهرة، مصر: دار إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع.

سميث، مالكوم. (٢٠١٤). *طرق البحث في المحاسبة* (عبيد بن سعد المطيري وشاهر فلاح العرود ومحمد عبدالشكور شحاتة، مترجم). الرياض: دار المريخ للنشر.

السوافيري، فتحي رزق و المشيقح، عبدالله إبراهيم. (٢٠١١). زيادة فاعلية نظام قياس وتقييم الأداء المتوازن من خلال التوسع في أبعاده وتطوير أسلوب القياس. *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، ٤* (١)، ٨٥-١٣٧.

سيد، عبدالفتاح سيد. (٢٠١٠أ) دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الاسمنت في مصر: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ٢٤* (٢)، ٢٤١-٢٨٠.

سيد، عبدالفتاح سيد. (٢٠١٠ب) تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الإعمال: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ٢٤* (٢)، ٢٨٠-٣٢٧.

الشناوي، محمد مسعد. (١٩٩١). نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية. *مجلة البحوث الإدارية، ٥* (١-٢)، ٢٠-٣٠.

صالح، سمير أبو الفتوح ورزق، محمود عبدالفتاح والباز، بسمة محمود. (٢٠١٢). التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وستة سيجما لتقويم أداء المنظمات الإنتاجية: دراسة تطبيقية. *مجلة الفكر المحاسبي، ١٦* (عدد خاص)، ١٨٧-٢٣٩.

عبد الملك، أحمد رجب. (٢٠٠٦). مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية: دراسة نظرية وتطبيقية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، ٢٠* (١)، ٨٢-١٤٨.

عبدالحليم، نادية راضي. (٢٠٠٥). دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ٢١* (٢)، ١-٣٤.

عبداللطيف، عبداللطيف وتركمان، حنان. (٢٠٠٦). بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء. *مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، ٢٨* (١)، ١-١٦.

عبدالمولى، ناصر خليفة وأبورية، أحمد محروس. (٢٠١٣). مدخل مقترح للتكامل بين بطاقة التقييم المتوازن للأداء ونظام الإنتاج بدون فاقد في ظل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة. بحث مقبول للنشر، جامعة القصيم، القصيم.

عبيدالله، فايزة. (٢٠١١). أثر الهياكل التنظيمية الحديثة على نظم قياس الأداء وآثارهما المشتركة على المحاسبة الإدارية: دراسة تجريبية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، *٣٥* (٣)، ٤٣٧-٤٨٢.

العزاوي، محمد عبدالوهاب. (٢٠٠٩). إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية. *ورقة عمل قدمت في المؤتمر الثالث لإدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية*، الشارقة: الإمارات المتحدة العربية، مارس، ١٤٤-٢٤٥.

عزايزية، ساره. (٢٠١٠). *المعوقات المؤثرة في استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

عفيفي، هلال عبدالفتاح. (٢٠١١). العلاقة بين هيكل الملكية وجودة الأرباح: دراسة اختباريه في البيئة المصرية. *مجلة التجارة والتمويل*، *بدون مجلد*(٢)، ١٥٧-٢٤٣.

عليان، ربحي مصطفى. (٢٠٠١). *البحث العلمي - أسسه- مناهجه- أساليبه- إجراءاته*. عمّان، الأردن: بيت الأفكار الدولية.

عمران، صلاح محمد. (٢٠٠٥). المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية: مدخل التوجه للسوق. *مجلة البحوث المعاصرة*، *١٩* (١)، ٥١-٨٤.

العميري، محمد فواز. (٢٠٠٧). المقاييس المالية وغير المالية في المؤسسات الخدمية: رضاء الحاج عن التكلفة المدفوعة لأداء فريضة الحج ومقارنتها بجودة الخدمات المقدمة: دراسة تطبيقية على مؤسسات حجاج الداخل. *مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي*، *١١* (٢)، ١١-٩٥.

عوض، فاطمة رشدي. (٢٠٠٩). *تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير المصارف أداء المصارف الفلسطينية*: دراسة تطبيقية بنك فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

فارس، حسن أسماعيل. (٢٠١١). علاقة إدارة المعرفة بالثقافة التنظيمية: دراسة تطبيقية على العاملين في قطاع الأدوية في مصر. *المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٣٥* (١)، ١٩٧-٢٦٤.

الفضل، مؤيد محمد؛ راضي، نوال حربي. (٢٠١٠). العلاقة بين الحكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٢* (٤)، ١٣٠-١٧٣.

الفلاحات، محمود فلاح. (٢٠٠٥). *استراتيجيه مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية*. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية لدراسات العليا، الأردن.

الكبيجي، مجدي وابوعواد، بهاء. (٢٠١٤). قياس أثر استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، ٣٢* (٢)، ٣٦٧-٤١٢.

محمد، صفاء تايه. (٢٠١٣). العلاقة بين رأس المال الفكري وفق نموذج Stewart وبطاقة الأداء المتوازن: دراسة تحليلية في معمل الألبسة الرجالية في محافظة النجف. *مجلة مركز دراسات الكوفة، بدون رقم مجلد*(٢٨)، ٢٢٨-٢٥٤.

محمد، عبدالرحيم. (٢٠٠٩). مدخل قياس الأداء المتوازن- المحاور والمميزات. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. *ورقة عمل قدمت في ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية- مدخل قائمة الإنجاز المتوازنة*، القاهرة: مصر، ٢١٢-٢٢٨.

محمد، لمياء محمد عباس. (٢٠١٤). تأثير القياس المتوازن للأداء على تحسين ربحية المنشأة. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، بدون رقم مجلد*(٢)، ٤٢٥-٤٣٨.

المحمود، صالح ورزق، محمود. (٢٠٠٥). مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية، ٦* (٢)، ٢٨٣-٣٤٠.

المغربي، عبدالحميد عبدالفتاح وغربية، رمضان فهيم. (٢٠٠٦). *التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن* (الطبعة الثانية). الرياض: مكتبة الشقري.

المغربي، عبدالحميد عبدالفتاح. (٢٠٠٦). قياس الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجي. *ورقة عمل قدمت في المؤتمر السنوي الدولي الثاني والعشرين، إعادة هيكلة الاقتصاديات العربية في ظل التحديات المعاصرة*: مصر، ١-٤٣.

الملكاوي، إبراهيم الخلوف. (٢٠٠٩). *إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن* (الطبعة الأولى). عمّان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.

الموقع الإلكتروني للسوق المالية السعودية (تداول) (www.tadawul.com.sa).

موقع شركة سابك للبتروكيماويات. تم استرجاعه في ١٤٣٦/٦/١٦هـ، على الرابط (https://www.sabic.com/corporate/ar/).

موقع صحيفة عاجل الإلكترونية. تم استرجاعه في ١٤٣٥/١/١٥هـ، على الرابط (http://ajel.co/).

الناصر، خالص حسن. (٢٠١٠). التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية: دراسة تطبيقية في معامل الألبسة الولاديه في الموصل. *مجلة تنمية الرافدين*، ٣٢ (٩٩)، ٢٧٥-٢٧٩.

نديم، مريم شكري. (٢٠١٣). *تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة اختباريه في شركة طيران الملكية الأردنية*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

النمري، مجبور جابر. (٢٠٠١). التحديات التي تواجه استخدام نموذج تقييم الأداء المتوازن في الدول المتقدمة والنامية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٢٥ (٢)، ٥٣٤-٥٦٦.

النمري، مجبور جابر. (٢٠١٢). دراسة تطبيقية لمقاييس الأداء المالية وغير المالية في المنشآت الصناعية السعودية. *مجلة التجارة والتمويل، بدون رقم مجلد*(١)، ٢٢٥-٢٥٦.

يوسف، علي. (٢٠١٢). أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية: دراسة تطبيقية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، ٢٨ (١)، ٢٣٥-٢٦٤.

يوسف، محمد محمود. (٢٠٠٥). *البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن*. القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

**ثانياً: المراجع الأجنبية**

Al-Omiri, M. (2014). AdoptIon of BSC System and Its effect on Firm Performance: Evidence From KSA Manufacturers. *European Journal of Business Research, 14*(1), 1945-1977.

Al-Saidi, M. (2013). Ownership Concentration and Firm Performance: The Case of Kuwait. *Jordan Journal of Business Administration, 9*(4), 803-820.

Anand, M. and Saha, S. (2005). Balanced Scorecard in Indian Companies. *Vikalpa Review, 30*(2), 11-25.

Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review, 40*(1), 2-27.

Charles, J. and Pineno, D. (2012). Simulation of the Weighting of Balanced Scorecard Metrics Including Sustainability and Time-Driven ABC Based on the Product Life Cycle. *Management Accounting Quarterly, 13*(2), 21-38.

Charles, P. (2012). Simulation of the Weighting of Balanced Scorecard Metrics Including Sustainability and Time-Driven ABC Based on the Product Life Cycle. *Institute of Management Accountants, 13*(2), 21-38.

Chinhall, R. and Morris, D. (1986). The Impact of structure Environment and Interdependence on the perceived Usefulness of Management Accounting systems. *The Accounting Review, 61*(1), 16-35.

Cobbold, I. and Lawrie, G. (2002). The development of the Balanced Scorecard as a Strategic Management tool. *Paper presented at the*

*PMA Conference,* The Development of BSC as a Strategic Management, Boston, USA, May, 1-9.

Crawford, D. and Scaletta, T. (2005). The Balanced Scorecard and Corporate Social Responsibility: Aligning Values for profit. *CMA Management, 79*(6), 20-27.

Deem, J, Barnes, B., Sega, S. and Prezios, P. (2010). The Relationship of Organizational Culture to Balanced Scorecard Effectiveness. *S.A.M. Advanced Management Journal, 75*(4), 31-39.

Ednan, A., and Davut, P. (2011). Studies; Balanced Scorecard; Success factors; Activity based costing; Decision making. *International Journal of Business, 6*(3), 146-158.

Eker, M. and Pala, F. (2008). The Effect of Competition, Just In Time Production and Total Quality Management on the Use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study. *Journal of Economic and Social Research, 10*(1), 35-72.

Epstein, M. and Wisner, P. (2001). Using a balanced scorecard to implement sustainability. *Environmental Quality Management, 11*(2), 1-10.

Evi, M., Sinatra, W. and Charitas, F. (2013). Evaiuation of Implementation on Information and Communication Technology in Higher Education Institutoons in Indonesia Using The IT Balanced Scorecard Case Study: Satya Wacana Christian University, Salatiga. *Researchers World, 4*(3),49-57.

Fich, R. Jain, R. and Mohan, K. (2011). Assessing Green IT Initiatives Using the Balanced Scorecard. *IEEE Computer Society, 13*(1), 26-32.

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., and Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment, 11*(5), 269-284.

Flacke, K. and Segbers, K. (2005). Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? Results of an empirical analysis of German SME. Arbeitspapier, (8-1), November, 1-23.

Gao, J. (2013). *Corporate Social Responsibility and The Balanced Scorecard.* A dissertation Doctor of Philosophy Unpublished, Washington State University, United States of America.

Gordon, L. and Narayanan, V. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an empire ical investigation. *Accounting, Organizations and Society, 9*(1), 33-47.

Gosselin, M. (2005). An Empirical Study of Performance Measurement in Manufacturing Firms. International Journal of Productivity and Performance Management, 54(7), 419-437.

Haldma, T. and Laats, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices in Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research, 13* (4), 379–400.

Hopua, Z. and James, W. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Management Accounting Research, 12*(1), 1-17.

Hua Hsu, K. (2005). Using Balanced Scorecard and Fuzzy Data Envelopment Analysis for Multinational R & D Project Performance

Assessment. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge, 7*(1), 189-196.

Ittner, C and Larcker, D. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research, 10*(Without number), 206-238.

Jusoh, R. (2010). The influence of perceived environmental uncertainty, firm size, and strategy on multiple performance measures usage. *African Journal of Business Management, 4*(10), 1972-1984.

Kaplan, R.S. (1983). Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research. *The Accounting Review, 58*(4), 686-705.

Kaplan, R.S. and Norton D.P. (1992). The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review, 70*(1), 71-79.

Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Word. *Harvard Business Review, 71*(5), 134-147.

Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996a). Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review, 39*(1), 53-79.

Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996b). Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review, 74*(1), 75-85.

Karimi, J., Gupta, Y. and Somers, T.(1996).Impact of competitive strategy and information technology maturity on firms' strategic response to globalization. *Journal of Management Information Systems, 12*(4), 55-88.

Kettinger, W., Grover, V., Guha, S. and Segars, A. (1994) .Strategic information systems revisited: A study in sustainability and performance. *University of Minnesota, MIS Research Center,18*(1), 31-58.

Khani, A and Ahmadi, M. (2012). Performance measurement using balanced scorecard measures and strategy based on Miles and Snow's typology in Iran. *African Journal of Business Management, 6*(46)11391-11400.

Lawrie, G. and Cobbold, I. (2004). Third-generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool. *International Journal of Productivity and Performance Management, 53*(7), 611-623.

Lazol, I. and Eker, M. (2008). Computer-Aided Manufacturing, Just in Time Production, Total Quality Management and Use of Balanced Scorecard Measures: An Empirical Study. *Ankara University Faculty of Political Sciences Journal, 63*(2), 127-197.

Martinez, R., Monserrat, V. and Serafin, J. (2013). Organizational Culture and Effectiveness in Small Businesses, Construction Companies From Puebla, Mexico. *Global Conference on Business and Finance Proceedings, 8*(2), 1293-1300.

Mclellan, J. and Moustafa, E. (2013). An exploratory analysis of management accounting practices in the Arab Gulf Cooperative countries. *Journal of Islamic Accounting and Business Research, 4*(1), 51-63.

Merchant, K. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review, 56*(4), 813-829.

Miles, R., Snow, C., Meyer, A., and Coleman, H. (1978). Organizational Strategy, Structure, and Process. *The Academy of Management Review, 3*(3), 546-562.

Morisawa, T.(2002). Building Performance Measurement Systems with the Balance scorecard Approach. *Nomura Research Institute, 1*(45), 1-15.

Nobre, T. (2001). Methods and tools of control Management in SMES. *Finance Control Strategy, 4*(2), 119-148.

Olimpio, T., Souza, B. and Luiz, Z. ( 2013). Using The BSC for Strategic Planning of IT (information technoiogy) in Brazilian Organizations. *Journal of Information Systems and Technology Management, 11*(2), 361-378.

Quesado, R., Guzman, A. and Rodrigues, L. (2014). Determinant Factors of the Implementation of the Balanced Scorecard in Portugal: empirical evidence in public and private organizations. *Review of Business Management, 16* (51), 199-222.

Ribeiro, J. and Melo, S. (2008). The two-way relationship between the Balanced Scorecard and Management Control Systems in organizations Lessons from a Case Study. *Accounting and Management, No folder*(6), 9-31.

Rigby, D. and Bilodeau, B. (2009). Management Tools and Trends 2009. (http://www.bain.com/index. aspx), 1-13.

Schoute, M. (2013). Interrelationships Among Management Practices and Their Effects on Organizational Performance. *International Journal of Management Accounting Research, 3*(2), 27-54.

Sholihin, M. and Laksmi, A. (2009). Total Quality Management, Balanced Scorecard and Performance. *Journal of Accounting Applied Research, 13*(1), 13-28.

Shutibhinyo, W. (2012). Balanced Scorecard Practices and Determinants: an Empirical Study of listed Companies in Thailand. *Institute for Business and Finance Research, 7*(1), 58-71.

Silva, F. and Majluf, N. (2008). Does family ownership shape performance outcomes?. *Journal of Business Research, 61*(6), 609-614.

Simon, C. Marko, H. and Maja, Z. (2005). Across-industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence From Slovenia. *Paper presented at the Sixth International Conference on Enterprise in Transition,* Slovenia, 1029-1042.

Tuan Mat, Z. and Smith, M. (2014). The Impact of Changes in Environment and AMT on Management Accounting Practices and Organizational Strategy, Structure and Performance. *Journal of Applied Management Accounting Research,12*(1), 55-82.

Web site Balanced Scorecard Institute (BSI) consulting training, (http://balancedscorecard.org/).

Wenyi, C. (2011). Family ownership and firm performance: Influence of family management, family control, and firm size. *Asia Pacific Journal, 28*(4), 833-851.

Zurieat, M. (2008). The Balanced Scorecard Approach in Jordanian Manufacturing Companies: A Contingency Approach. *Arab Journal of Administrative Sciences,15*(3), 423-456.

Zurieat, M. and Al-Sharari, M. (2008). The Relationship between Business Strategy, Market Competition and the Use of the Balanced Scorecard: An Application on Jordanian Commercial Banks and Insurance Companies. *Jordan Journal of Business Administration, 4*(2), 245-256.

# ملاحق الدراسة

# الملحق رقم (١)

الجدول (١): محكمين قائمة الاستبانة.

| الرقم | اسم المحكم | الجامعة |
|---|---|---|
| ١ | الدكتور/ فتح الرحمن الحسن منصور | جامعة أم القرى |
| ٢ | الدكتور/ وحيد رثعان الختاتنة | جامعة تبوك |
| ٣ | ألأستاذ الدكتور/ محمود السيد الفقي | جامعة الأزهر |
| ٤ | ألأستاذ الدكتور/ فتحي رزق السوافيري | جامعة الإسكندرية |
| ٥ | ألأستاذ الدكتور/ ناصر خليفة عبدالمولى | جامعة القصيم |
| ٦ | الدكتور/ أحمد الحركان | جامعة القصيم |
| ٧ | الدكتور/ محمد شحاتة | جامعة القصيم |

# الملحق رقم (٢)



المملكة العربية السعودية

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي

جامعة أم القرى

قسم المحاسبة

## قائمة الاستبانة

**المكرم: الدكتور/ة/المهندس/ة/الأستاذ/ة/ المستجيب المحترم/ـه**

**السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:**

**تحية طيبة وبعد،،،**

**في إطار ربط الجامعة بالمجتمع يقوم الباحث محمد بن مفرح حامد الحربي الطالب بجامعة أم القرى بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة وتحمل موضوع: "العوامل المؤثرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية". تحت أشراف الدكتور/ محمد فواز العميري أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف بجامعة أم القرى، .ولذا أرجو من سعادتكم قضاء بعض من وقتكم الثمين في تعبئة الاستقصاء المرفق، ومما لا شك فيه أن اختياركم للإجابة المناسبة سيكون له الأثر البالغ في أنجاز الدراسة. ويتعهد الباحث للإخوة المستجيبين أن هذه البيانات ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغرض البحث العلمي فقط.**

**حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced Scorecard أحدى أهم الأساليب الرئيسية في المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء في الشركات الصناعية؛ حيث وصفها الباحثين كابلان ونورتن Kaplan and Norton عام ١٩٩٢م بأنها نظام يغطي الجانب المالي وغير المالي في الشركات من خلال حركة توازن محاورها الأربعة للتقييم أداء الشركة، وتتكون هذه المحاور في شكل منظورات (أبعاد) يرى من خلاله المدراء أداء شركاتهم وهي: البعد المالي Financial Perspective، بعد العملاء Customer Perspective، بعد العمليات الداخلية Internal Business Process، بعد التعلم والنمو Learning and Growth Perspective. وتوسع عدد من الباحثين بإضافة أبعاد أخرى مثل: البعد الاجتماعي والبعد البيئية ولكل بعد مجموعة من المقاييس والمؤشرات، تختلف في محتواها وعددها، وتختلف من شركة إلى أخرى، وللشركة الحرية في أعداد هذه المقاييس والمؤشرات حسب ما يناسبها.**

**وتفضلوا بقبول فائق التحية من الباحث،،،**

للتواصل مع الباحث: محمد بن مفرح الحربي. جوال: ٠٥٠٦١٢١٠٤٦ أيميل: (١) mlllm999@hotmail.com (٢) mmmh015@gmail.com صندوق بريد ٩٠٩١ رمز بريدي ٥١٤١٣ القصيم __ بريدة. المشرف على الطالب الدكتور محمد العميري أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف. جوال ٠٥٥٥٥٦٧٩٩٦ أيميل: mfomiri@gmail.com

## قائمة الاستبانة

### القسم الأول: معلومات عامة

أسم الشركة (اختياري): ..........................................................................

**الرجاء اختيار الإجابة المناسبة بتأشير بعلامة (✓) أمام الحقل المخصص لها:**

**(١/١) المؤهل العلمي:**

- ❑ دكتوراه
- ❑ ماجستير
- ❑ بكالوريوس
- ❑ دبلوم
- ❑ أخرى (اذكرها) ..........................................................................

**(٢/١) الوظيفة التي تشغلها:**

- ❑ مدير مالي
- ❑ مدير مصنع
- ❑ مدير إدارة التكاليف
- ❑ محاسب إداري
- ❑ أخرى (اذكرها) ......................................................................

**(٣/١) عدد سنوات الخبرة:**

- ❑ أقل من ٥ سنوات
- ❑ ٥ سنوات فأكثر وأقل من ١٠ سنوات
- ❑ ١٠ سنوات فأكثر وأقل من ١٥ سنة
- ❑ ١٥ سنة فأكثر

**(٤/١) ما هي المرحلة التي تطبق فيها الشركة التي تنتمي إليها التكنولوجيا من حاسب وغيرة (يمكن التأشير على أكثر من مرحلة)**

- ❑ تصميم المنتج
- ❑ اختبار تصميم المنتج
- ❑ مرحلة الإنتاج
- ❑ مرحلة فحص المنتج
- ❑ العمليات المحاسبية والإدارية

**القسم الثاني:**

**(١/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة استخدام الشركة التي تنتمي إليها للمقاييس الآتية، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير مستخدم إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "مستخدم على نطاق واسع" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| الأبعاد | المقياس | طريقة القياس على سبيل المثال | غير مستخدم إطلاقا | غير مستخدم | غير مستخدم إلى حد ما | مستخدم أحيانا | مستخدم إلى حد ما | مستخدم | مستخدم على نطاق واسع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المالي | رأس المال العامل | الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | ربحية السهم | صافي الدخل/ عدد الأسهم المتداولة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | ربحية الأصول | صافي الدخل قبل التوزيع/إجمالي الأصول | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | ربحية حقوق الملكية | صافي الدخل قبل التوزيع/إجمالي حقوق الملكية | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | القيمة الدفترية | حقوق المساهمين / عدد الأسهم | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | مجمل الربح | صافي المبيعات– تكلفة البضاعة المباعة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| العمليات الداخلية | التسليم | • نسبة التسليم في الموعد المحدد<br>• زمن دورة الإنتاج أو التصنيع | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | دوران المخزون | معدل دوران الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | أداء الآلات | • نسبة إمكانية الآلات المتاحة<br>• نسبة الأعطال للآلات<br>• زمن إعداد الآلات | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | رقابة المواد | • نسبة المواد من إجمالي التكاليف<br>• نسبة الخردة إلى القطع الجديدة<br>• نسبة الخردة إلى إجمالي التكاليف | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | نفقات التكنولوجيا | نسبة إلى المصروفات الإدارية | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| العملاء | الأنصبة في السوق | نسبة حصة الشركة من السوق | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | ولاء العملاء | بمعدل تكرار شراء منتجات الشركة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | العلامة التجارية | الصورة الذهنية للعميل عن الشركة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | رضاء العملاء | عدد شكاوي العملاء | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | علاقة الشركة | متوسط ما انفق على العميل | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| التعلم والنمو | مصروفات البحوث والتطوير | نسبة إلى المصروفات الكلية | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | الاستثمار في التدريب | تكلفة الاستثمار في التدريب مقسوم على عدد العملاء | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة | المنتجات الجديدة مقسومة على عدد العملاء | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | تكاليف تحسين المنتجات | تكلفة تحسين المنتجات مقسومة على عدد العملاء | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تكاليف تطوير القدرات والمهارات | تكاليف تطوير القدرات والمهارات مقسومة على عدد الموظفين والعملاء | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| المسؤولية الاجتماعية | دعم المستشفيات | عدد المرضى الذي تم معالجتهم- عدد الآلات التي تم التبرع به للمستشفيات..لخ | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | دعم التعليم | عدد الطلبة الذي تم منحهم بعثة- عدد الدورات التأهيليه للمتخرجين...لخ | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | دعم الجمعيات الخيرية | عدد المستفيدين من الدعم...لخ | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | دعم الأنشطة المتنوعة | عدد المؤتمرات والمهرجانات التي تم رعايتها | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| البيئة | انبعاث ثاني أكسيد الكربون السنوي | إنبعاثات ثاني أكسيد الكربون لكل موظف لكل وحدة لكل مصنع ... مقارنة بالسنوات السابقة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | استهلاك المياه السنوي | استهلاك المياه لكل موظف لكل وحدة لكل مصنع ... مقارنة بالسنوات السابقة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | مخرجات المخالفات السنوي بالطن | مخرجات المخالفات السنوي لكل موظف لكل وحدة لكل مصنع....مقارنة بالسنوات السابقة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | انبعاثات متولدة في الهواء (بخلاف الغازات) | الكمية الإجمالية بالطن المسئولة عن ثقب الأوزون | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | استخدام الموارد والمواد الخام | الكمية الإجمالية بالطن المستخدمة من المواد الخام | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٢/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة موافقتك أو عدم موافقتك على البيانات التالية المتعلقة بالمنافسة التي تتعرض لها الشركة التي تنتمي إليها، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير موافق إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "موافق إطلاقا" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| م | المنافسة | غير موافق إطلاقا | غير موافق | غير موافق إلى حد ما | محايد | موافق إلى حد ما | موافق | موافق إطلاقا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تعرض السوق لتغيرات سريعة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٢ | انخفاضات كبيرة في طلبات العملاء | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٣ | تغيرات في بيئة تكنولوجيا المعلومات | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٤ | تغيرات في الأذواق والتفضيلات من منطقة لأخرى | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٥ | الاندماج أو التعاون بين المنافسين | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٦ | دخول منافسين جدد في الصناعة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٧ | تهديدات بمنتجات بديلة تشبع رغبات المستهلكين | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٨ | تهديدات محتملة للسياسة إغراق منتجات الشركة في الأسواق العالمية | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٣/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة استخدام الشركة التي تنتمي الإستراتيجية الآتية، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير مستخدم إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "مستخدم على نطاق واسع" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| الإستراتيجية المتبناة من إدارة الشركة | عبارة القياس | غير مستخدم إطلاقا | غير مستخدم | غير مستخدم إلى حد ما | مستخدم أحيانا | مستخدم إلى حد ما | مستخدم | مستخدم على نطاق واسع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| إستراتيجية المغامر | توسع الشركة منتجاتها نحو أسواق جديدة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | استغلال الفرص في تقديم منتجات جديدة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | استحواذ الشركة على أكبر حصة من السوق | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| إستراتيجية المدافع | تحافظ إدارة الشركة على استقرار السوق | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تقدم الشركة منتجات بأسعار منخفضة وتكاليف إعلان وترويج منخفضة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تقدم الشركة عدد محدود من المنتجات أو منتجات بمستوى جودة أفضل | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| إستراتيجية المحلل | توسع الشركة منتجتها نحو الأسواق القائمة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تدخل الشركة منتجاتها في الأسواق القائمة تدريجيا | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تحافظ الشركة على توازن الصناعة، لكن لا تتصرف حتى ترى أن الوقت مناسب | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| إستراتيجية المتفاعل | استجابة ضعيفة وغير مستقرة نحو الأسواق | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | ليس لها أي مبادرات نحو الأسواق وغالباً ما تقوم بردة فعل نحو الأحداث التي تواجهها | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | استجابة ضعيفة للتطوير والكفاءات اللازمة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٤/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة موافقتك أو عدم موافقتك على البيانات التالية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات في الشركة التي تنتمي إليها، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير موافق إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "موافق إطلاقا" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| م | تكنولوجيا المعلومات | غير موافق إطلاقا | غير موافق | غير موافق إلى حد ما | محايد | موافق إلى حد ما | موافق | موافق إطلاقا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تتكامل نظم المعلومات بالشركة ( مثل نظام المبيعات، ونظام الشراء، ونظام التصنيع ..الخ) مع بعضها البعض إلى حد | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | كبير (أي سهولة تبادل البيانات فيما بينهم ) | | | | | | | |
| ٢ | يعرض نظام المعلومات الاستفسارات والمعلومات بشكل سهل وقابل للفهم من قبل المستخدمين المتعددين | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٣ | توفر نظام المعلومات بيانات الأداء وتقوم بالتنظيم الواسع بداخل النظام | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٤ | يقدم نظام المعلومات البيانات والمعلومات الحديثة للتشغيل و في الوقت المحدد للمساعدة في التصنيع أو تقديم الخدمة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٥ | يقدم نظام المعلومات معالجة البيانات وإجراء عمليات التشغيل المحاسبية والرياضية بما يخدم متخذ القرار | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٥/٢)** يمكن تصنيف الهيكل التنظيمي في الشركات إلى ثلاث خصائص وفق لدرجة التعقيد، والرسمية، والمركزية.

المطلوب:

تجاهل التعريفات الثلاثة (١) و (٢) و (٣) أن لم تكن بحاجة إليها أنتقل مباشرة إلى النقطة التالية.

(١) درجة التعقيد: يتكون من ثلاث عناصر هي (التمايز الأفقي: أي تعدد ويقاس بتنوع الأنشطة التنظيمية) و (التمايز الرأسي: أي عمق الهيكل التنظيمي ويقاس بعدد المستويات التنظيمية) و (التمايز الجغرافي: أي مدى الانتشار والتوزيع الجغرافي للشركة ويقاس بالتوزيع الجغرافي لعمليات الشركة وأنشطتها).

(٢) درجة الرسمية : اعتماد الشركة على القواعد والقوانين والأنظمة والقرارات والمعايير في توجيه وضبط سلوك الأفراد أثناء العمل.

(٣) المركزية: تشير إلى مكان وموقع اتخاذ القرارات في الشركة.

**حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة استخدام الشركة التي تنتمي إليها لنوع الهيكل التنظيمي الآتية، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "لا تستخدم إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "تستخدم بشكل تام" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

**(٥/٢)** حدد مما يلي ما يدل على استخدام إدارة الشركة الإستراتيجية المناسبة.

| الهيكل التنظيمي | عبارة القياس | لا تستخدم إطلاقا | تستخدم بشكل قليل جداً | تستخدم بشكل قليل | تستخدم بشكل متوسط | تستخدم بشكل كبير | تستخدم بشكل كبير جداً | تستخدم بشكل تام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| التعقيد | التمايز الأفقي | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | التمايز الرأسي | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | التمايز الجغرافي | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| الرسمية | تعتمد الشركة على الأنظمة والقوانين والإجراءات والتعليمات بدرجة كبيرة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تعتمد الشركة على الأنظمة والقوانين والإجراءات والتعليمات بدرجة متوسطة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | تعتمد الشركة على الأنظمة والقوانين والإجراءات والتعليمات بدرجة ضعيفة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| المركزية | موقع ومكان اتخاذ القرار في الشركة يتم من قبل الإدارة العليا بدرجة كبيرة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| | موقع ومكان اتخاذ القرار في الشركة يتم من قبل | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | الإدارة العليا بدرجة متوسطة | | | | | | | |
| | موقع ومكان اتخاذ القرار في الشركة يتم من قبل الإدارة العليا بدرجة ضعيفة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٦/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة موافقتك أو عدم موافقتك على البيانات التالية المتعلقة بمبادرات الثقافة التنظيمية، في الشركة التي تنتمي إليها، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير موافق إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "موافق إطلاقا" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| م | البيان | غير موافق إطلاقا | غير موافق | غير موافق إلى حد ما | محايد | موافق إلى حد ما | موافق | موافق إطلاقا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | يساهمون الأفراد في الشركة بما يحملون من خبرة في تقديم الحلول للمشاكل الأساسية للشركة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٢ | يأخذ صانعوا القرار بنظر الاعتبار ضرورة ربط الثقافة التنظيمية برسالة أهداف وإستراتيجية الشركة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٣ | إن الوعي بثقافة الشركة وإدراك هذه الثقافة بطريقة كفؤ يساعد في تصميم وتطبيق خطة إستراتيجية متكاملة للشركة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٤ | عملية اتخاذ القرار تتم بمشاركة جماعية بين صانعو القرار والأفراد بشركة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٧/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة موافقتك أو عدم موافقتك على البيانات التالية المتعلقة بنظام إدارة الجودة الشاملة، في الشركة التي تنتمي إليها، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير موافق إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "موافق إطلاقا" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| م | البيان | غير موافق إطلاقا | غير موافق | غير موافق إلى حد ما | محايد | موافق إلى حد ما | موافق | موافق إطلاقا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | لإدارة الجودة الشاملة أهمية عالية جدا لجعل أكثر وظائف العمل مشتركة في عملية التحسين المستمر للجودة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٢ | يتم تكرار الرقابة على عمليات اختبار تحسين الجودة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٣ | استخدام المقاييس المرجعية للجودة ومقارنتها بالشركات المنافسة الأخرى أو الوحدات الداخلية المتعاقبة للعمل | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٤ | تحفيز العاملين على تحسين الجودة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٨/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة موافقتك أو عدم موافقتك على البيانات التالية المتعلقة بتطبيق نظام تخفيض وقت الإنتاج، في الشركة التي تنتمي إليها، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير موافق إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "موافق إطلاقا" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| م | البيان | غير موافق إطلاقا | غير موافق | غير موافق إلى حد ما | محايد | موافق إلى حد ما | موافق | موافق إطلاقا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تخفيض تكرار وقت إعداد الآلات | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٢ | استلام المواد والأجزاء المكونة حسب الحاجة بدلا من الكميات الكبيرة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٣ | تصميم المصنع بشكل منظم يساعد على مرونة التصنيع وانتقال المنتجات تحت التشغيل | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٤ | تعديل الإنتاج أليا إذا أنتج منتج معيب | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٥ | التدريب المستمر وتعاقب العاملين على الوظائف المختلفة مما يوفر لهم المعرفة والمهارة بتأدية الوظائف المختلفة | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٦ | تطبيق تقنيات الإنتاج في الوقت المناسب | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

**(٩/٢) حدد بوضع دائرة على ما يدل على درجة استخدام الشركة التي تنتمي التكلفة على أساس النشاط (ABC) ، مع ملاحظة أن الرقم (١) يشير إلى "غير مستخدم إطلاقاً، أما الرقم (٧) يشير إلى "مستخدم على نطاق واسع" وهكذا مع باقي الأرقام الأخرى.**

| م | البيان | غير مستخدم إطلاقا | غير مستخدم | غير مستخدم إلى حد ما | مستخدم أحيانا | مستخدم إلى حد ما | مستخدم | مستخدم على نطاق واسع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركة التي تنتمي إليها على أساس كل نشاط على حدة. | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٢ | تخصص الشركة التي تنتمي إليها تكاليف الأنشطة المسببة لوجدها من أجل تحديد تكلفة كل نشاط. | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |
| ٣ | تخصص الشركة التي تنتمي إليها تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من نشاط معين. | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ |

- أخي المستجيب أنتظر وآمل منك الرد بأقرب فرصة ممكنة بإحدى الخيارات التالية:
  - عن طريق مكالمة الباحث على الرقم ٠٥٠٦١٢١٠٤٦ (والباحث يصلك في أي مكان)
  - عن طريق الإيميل: (١) mmmh015@gmail.com (٢) mlllm999@hotmail.com
  - عن طريق البريد: صندوق بريد ٩٠٩١ رمز بريدي ٥١٤١٣ القصيم– بريدة.
  - عن طريق الفاكس ٠١٦٣٢٥٤٠٤١ تحويله ١٠٤

**تقبل من الباحث فائق الشكر والتقدير،،،،،**